# **Годовой отчет 2015**

Т.Л. Крутякова

# От автора

Еще один год позади.

И снова - большое количество изменений. Все они связаны с порядком исчисления и уплаты налогов и взносов и подробно прокомментированы в первой главе. Эта информация поможет вам проверить правильность формирования налоговой базы и корректно заполнить налоговую отчетность.

В бухгалтерском учете обошлось без принципиальных изменений. Общий вектор - движение к МСФО - задан уже давно. Бухгалтеры продолжают привыкать к новым подходам к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности. Вторая глава книги поможет применить эти подходы при составлении бухгалтерской отчетности за 2015 год. Отдельно в ней рассмотрены упрощенные правила, предусмотренные для малых предприятий.

Третья глава целиком посвящена рассмотрению спорных и сложных ситуаций, связанных с исчислением и уплатой налогов и взносов. Их, увы, меньше не становится.

В приложениях 1 и 2, как обычно, приведены рекомендации по составлению учетной политики для целей как бухгалтерского, так и налогового учета.

В приложении 3 рассмотрены правила исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете с учетом норм ПБУ 22/2010 и ст. 54 НК РФ.

В приложении 4 дана информация об изменениях на следующий год, которые были известны к моменту подписания книги в печать.

Обратите внимание! На сайте издательства АйСи Групп www.icgr.ru будет организована онлайн-поддержка актуальности книги "Годовой отчет 2015". На специальной странице сайта будет оперативно размещаться информация обо всех изменениях бухгалтерского и налогового законодательства, произошедших с момента подписания книги в печать. Здесь же вы найдете информацию о разъяснениях Минфина и ФНС России по актуальным вопросам, связанным с исчислением и уплатой налогов, составлением бухгалтерской и налоговой отчетности. Доступ к этой странице сайта будет открыт для всех читателей книги "Годовой отчет 2015".

Как всегда, надеюсь, что книга будет вам полезна. Читайте, заходите на сайт издательства АйСи Групп www.icgr.ru, следите за всеми изменениями. И если у вас появятся какие-то вопросы, вы всегда сможете задать их все на том же сайте www.icgr.ru. Постараюсь ответить на все.

# Глава 1. Изменения 2015 года

# 1.1. Налог на прибыль

# 1.1.1. Доходы и расходы в виде процентов по долговым обязательствам

С 1 января 2015 года действует новый порядок налогового учета процентов по долговым обязательствам. Поправки внесены Федеральными законами от 28.12.2013 N 420-ФЗ (далее - Закон N 420-ФЗ) и от 08.03.2015 N 32-ФЗ.

Как и ранее, особенности налогового учета процентов по долговым обязательствам установлены в ст. 269 НК РФ. Но если до 1 января 2015 года эта статья определяла особенности отнесения процентов к расходам, то теперь, с 2015 года, она регулирует порядок учета процентов как в составе расходов, так и в составе доходов. То есть с 2015 года особенности налогового учета процентов установлены не только для заемщиков, но и для займодавцев.

Новые правила, установленные ст. 269 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2015 года, применяются в отношении процентов, начисляемых с 1 января 2015 года по договорам, заключенным как до 1 января 2015 года, так и после этой даты.

Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 06.07.2015 N 03-03-06/1/38933 (см. также письмо Минфина России от 14.05.2015 N 03-03-06/2/27735).

Начнем с правил для заемщиков.

С 2015 года в общем случае начисленные за пользование заемными средствами проценты учитываются в расходах в сумме, исчисленной исходя из процентной ставки, установленной договором, без каких-либо ограничений.

Проценты, как и ранее, признаются в расходах равномерно в течение срока действия долгового обязательства (включаются в расходы ежемесячно в сумме, исчисленной исходя из процентной ставки, установленной договором) независимо от сроков их уплаты\*(1).

Ограничения установлены лишь для сделок по привлечению заемных средств, признаваемых контролируемыми в соответствии с ч. 1 НК РФ, т.е. для ситуаций, когда займодавцем является лицо, взаимозависимое\*(2) по отношению к заемщику, либо иностранное лицо, являющееся резидентом офшорной зоны\*(3).

Согласно п. 1.1 ст. 269 НК РФ расходы в виде процентов по таким сделкам признаются в сумме фактических затрат, если ставка по договору не превышает максимальную ставку, установленную п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

Если процентная ставка по договору превышает максимальную ставку, установленную п. 1.2 ст. 269 НК РФ, то у заемщика есть выбор: он может признать в составе расходов либо лишь часть уплаченных процентов (в пределах максимальной ставки, установленной п. 1.2 ст. 269 НК РФ), либо всю сумму уплаченных процентов (в том числе в части, превышающей максимальную ставку). Однако в последнем случае ему придется доказать, что ставка, которая установлена договором, является рыночной\*(4).

В пункте 1.2 ст. 269 НК РФ установлены разные предельные ставки для разных видов валют:

1) по рублевым сделкам максимальная ставка на 2015 год установлена в размере 180% ключевой ставки ЦБ РФ. С 1 января 2016 года предполагается, что она составит 125% ключевой ставки ЦБ РФ;

2) по долговым обязательствам в евро - ставка EURIBOR в евро, увеличенная на 7 процентных пунктов;

3) по долговым обязательствам в китайских юанях - ставка SHIBOR в китайских юанях, увеличенная на 7 процентных пунктов;

4) по долговым обязательствам в фунтах стерлингов - ставка ЛИБОР в фунтах стерлингов, увеличенная на 7 процентных пунктов;

5) по долговым обязательствам в швейцарских франках или японских йенах - ставка ЛИБОР в соответствующей валюте, увеличенная на 5 процентных пунктов;

6) по долговым обязательствам в иных валютах - ставка ЛИБОР в долларах США, увеличенная на 7 процентных пунктов.

При получении заемных средств вы в общем случае учитываете в расходах фактически начисленные проценты без каких-либо ограничений. Проблемы могут возникнуть у вас в случае получения заемных средств от взаимозависимых лиц или от иностранных лиц, если они получены под процентные ставки, превышающие предельные ставки, установленные п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

В этой связи заметим, что при получении беспроцентного займа никаких проблем у заемщика нет, независимо от того, кто является займодавцем. Пользование беспроцентным займом приводит к тому, что у заемщика просто-напросто нет расходов в виде процентов. При этом никаких доходов в связи с получением беспроцентного займа у заемщика тоже нет (письмо Минфина России от 09.02.2015 N 03-03-06/1/5149).

Теперь о правилах для займодавцев.

Если вы выдали кому-то заем (не важно кому - какому-то юридическому или физическому лицу), то в составе внереализационных доходов в течение всего срока долгового обязательства ежемесячно следует признавать причитающиеся доходы в виде процентов исходя из фактической процентной ставки, установленной договором.

Так было всегда, такой порядок сохранился и после 1 января 2015 года.

Однако с 2015 года из этого правила появилось исключение.

Исключение касается сделок по выдаче займов, признаваемых контролируемыми в соответствии с ч. 1 НК РФ, т.е. для ситуаций, когда заемщиком является лицо, взаимозависимое по отношению к займодавцу\*(5), либо иностранное лицо, являющееся резидентом офшорной зоны\*(6).

Доходы в виде процентов по таким сделкам признаются исходя из фактической процентной ставки, установленной договором, при условии, что ставка по договору превышает минимальную ставку, установленную п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

Если же процентная ставка по договору не превышает минимальную ставку, установленную п. 1.2 ст. 269 НК РФ, то у займодавца есть выбор.

Он может признать в составе доходов сумму процентов, исчисленную исходя из фактической ставки, установленной договором (т.е. ставки, которая ниже минимальной, установленной п. 1.2 ст. 269 НК РФ), но в этом случае ему придется доказывать, что эта ставка в данной конкретной ситуации является рыночной\*(7).

Если вы не готовы отстаивать рыночность фактической процентной ставки, то вам предлагается второй возможный вариант - признать в составе внереализационных доходов не фактическую сумму причитающихся по договору процентов, а сумму, исчисленную исходя из минимальной процентной ставки, установленной п. 1.2 ст. 269 НК РФ (т.е. признать в составе внереализационных доходов дополнительную "виртуальную" сумму процентов, которую реально вы, естественно, не получите).

В пункте 1.2 ст. 269 НК РФ установлены разные минимальные процентные ставки для разных видов валют:

1) по рублевым займам, выданным российским заемщикам (налоговым резидентам РФ)\*(8) минимальная ставка на 2015 год установлена в размере 0% ключевой ставки ЦБ РФ. С 1 января 2016 года предполагается, что она составит 75% ключевой ставки ЦБ РФ;

2) по долговым обязательствам в евро - ставка EURIBOR в евро, увеличенная на 4 процентных пункта;

3) по долговым обязательствам в китайских юанях - ставка SHIBOR в китайских юанях, увеличенная на 4 процентных пункта;

4) по долговым обязательствам в фунтах стерлингов - ставка ЛИБОР в фунтах стерлингов, увеличенная на 4 процентных пункта;

5) по долговым обязательствам в швейцарских франках или японских йенах - ставка ЛИБОР в соответствующей валюте, увеличенная на 2 процентных пункта;

6) по долговым обязательствам в иных валютах - ставка ЛИБОР в долларах США, увеличенная на 7 процентных пунктов.

Если вы подпадаете под ограничения, установленные пунктами 1.1 и 1.2 ст. 269 НК РФ, то обратите внимание на порядок определения соответствующей минимальной (максимальной) процентной ставки.

Согласно п. 1.3 ст. 269 НК РФ в отношении долговых обязательств, по которым ставка является фиксированной и не изменяется в течение всего срока действия долгового обязательства, под ключевой ставкой ЦБ РФ (ставкой ЛИБОР, ставкой EURIBOR, ставкой SHIBOR) понимается соответствующая ставка, действовавшая на дату привлечения денежных средств или иного имущества в виде долгового обязательства.

В остальных случаях берется ставка, которая действует на дату признания процентов в расходах (доходах) (т.е. текущая ставка, действующая на конец соответствующего месяца).

В отношении интервалов предельных значений процентных ставок по валютным долговым обязательствам принимается ставка ЛИБОР (ставка EURIBOR, ставка SHIBOR) на срок, в наибольшей степени соответствующий сроку долгового обязательства.

Обратите внимание! В письме Минфина России от 11.06.2015 N 03-03-РЗ/33795 разъясняется порядок определения минимальной (максимальной) ставки по рублевым долговым обязательствам с фиксированной ставкой.

В соответствии с п. 1.3 ст. 269 НК РФ налогоплательщикам следует руководствоваться соответствующей ключевой ставкой ЦБ РФ, действовавшей на дату заключения договора, в том числе по договорам, заключенным до 1 января 2015 года.

Если долговое обязательство возникло до введения Центральным банком Российской Федерации ключевой ставки (до 13 сентября 2013 года), то интервал предельных значений процентных ставок следует определять на основании соответствующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дату заключения договора.

Одновременно в письме обращается внимание на то, что в соответствии с п. 2 ст. 5 НК РФ изменения законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Поэтому при расчете интервала предельных значений процентных ставок по договорам, заключенным до 1 января 2015 года, в случае, если ключевая ставка ЦБ РФ на дату заключения договора была меньше соответствующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, следует руководствоваться ставкой рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дату заключения договора.

Если договором предусмотрена выдача заемных денежных средств траншами, размер ключевой ставки будет определяться соответствующей ключевой ставкой ЦБ РФ, действовавшей на дату заключения договора, применительно к каждому траншу (письмо Минфина России от 09.06.2015 N 03-03-06/33237).

Обратим внимание на еще одно изменение, которое хотя и произошло в 2015 году, но затрагивает налоговую базу за 2014 год. Речь идет об изменениях в порядке учета расходов в виде процентов по привлеченным долговым обязательствам, внесенных Федеральным законом от 08.03.2015 N 32-ФЗ.

Напомним, что нормы ст. 269 НК РФ, действовавшие до 1 января 2015 года, ограничивали сумму процентов по долговым обязательствам, которая может быть признана расходом в целях налогообложения прибыли.

Статья 269 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, обязывала налогоплательщиков определять максимальную сумму процентов, которая может быть учтена в целях налогообложения, одним из двух способов (по выбору налогоплательщика):

1) исходя из среднего уровня процентов, начисленных по долговым обязательствам, выданным в том же периоде (месяце, квартале) на сопоставимых условиях;

2) исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на соответствующий коэффициент (в 2013 и 2014 годах по рублевым долговым обязательствам применялся коэффициент 1,8, а по валютным - 0,8).

Подавляющее большинство налогоплательщиков нормировали проценты с применением второго способа.

И именно у них в 2015 году появилась возможность пересчитать максимальную сумму процентов, которая может быть учтена в составе расходов в 2014 году.

Пунктом 2 ст. 2 Федерального закона от 08.03.2015 N 32-ФЗ установлено, что по рублевым долговым обязательствам предельная величина процентов, подлежащих включению в состав расходов по налогу на прибыль в период с 1 по 31 декабря 2014 года, принимается равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не выше ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 3,5 раза.

Для налогоплательщиков, нормировавших проценты по рублевым долговым обязательствам исходя из ставки ЦБ РФ, умноженной на 1,8, максимальная сумма процентов за декабрь 2014 года, которую можно учесть в расходах, определяется исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на 3,5.

Напомним, что согласно ст. 269 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, по долговым обязательствам с фиксированной ставкой в течение всего срока проценты следовало нормировать с применением той ставки ЦБ РФ, которая действовала на дату получения долгового обязательства.

В остальных случаях для определения максимальной суммы процентов за каждый месяц отдельно следовало брать ставку ЦБ РФ, действовавшую на последний день этого месяца.

Таким образом, максимальная сумма процентов за декабрь 2014 года, которая может быть учтена в расходах в целях налогообложения прибыли, определяется так:

1) по рублевым долговым обязательствам с фиксированной ставкой - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дату получения долгового обязательства, умноженной на 3,5;

2) по остальным рублевым обязательствам - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на 31 декабря 2014 года (8,25%), умноженной на 3,5 (в этом случае максимальная ставка составит 28,875%).

Очевидно, что изменение, внесенное Законом N 32-ФЗ, интересно тем налогоплательщикам, у которых фактические проценты за декабрь 2014 года превысили норматив, установленный ст. 269 НК РФ (ставка рефинансирования ЦБ РФ, умноженная на 1,8).

В марте 2015 года у таких налогоплательщиков появилась возможность дополнительно включить в расходы 2014 года сумму процентов за декабрь 2014 года, которые согласно прежним правилам были сверхнормативными.

Налогоплательщики, привыкшие отслеживать все изменения законодательства, имели возможность до сдачи декларации по налогу на прибыль за 2014 год оперативно пересчитать норматив за декабрь 2014 года с учетом изменений, внесенных Законом N 32-ФЗ, и отразить в этой декларации увеличенную сумму процентов с учетом повышенного коэффициента 3,5.

Что делать тем, кто в декларации за 2014 год отразил расходы с учетом прежнего ограничения?

У вас есть полное право сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2014 год, увеличив в ней величину внереализационных расходов на сумму дополнительно включенных в расходы процентов за декабрь 2014 года.

Кроме того, у вас есть возможность обойтись и без уточненной декларации, воспользовавшись нормами ст. 54 НК РФ. Если по итогам 2014 года вы получили налоговую прибыль, с которой был исчислен налог на прибыль, то вы спокойно можете учесть выявленные дополнительные расходы 2014 года при расчете налоговой базы 2015 года, отразив их в Приложении 2 к Листу 02 декларации за 2015 год по строке 400 \*(9).

Федеральный закон от 08.03.2015 N 32-ФЗ внес изменения и в особый порядок учета процентов, который установлен п. 2 ст. 269 НК РФ в отношении контролируемой задолженности.

Особый порядок, установленный п. 2 ст. 269 НК РФ, применяется российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность:

- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;

- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной выше иностранной организации;

- по долговому обязательству, в отношении которого такое указанное выше аффилированное лицо и (или) непосредственно эта указанная выше иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

При любом из указанных выше вариантов задолженность по долговому обязательству признается в целях ст. 269 НК РФ контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

Пунктом 2 ст. 269 НК РФ установлен особый порядок расчета предельной величины процентов по контролируемой задолженности, которая может быть признана расходом в целях налогообложения.

Если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств организации-заемщика (далее - собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются следующие правила.

Организация-заемщик обязана на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на 12,5).

В целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ при определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

В состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ, но не более фактически начисленных процентов.

А положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Изложенные выше правила ст. 269 НК РФ в целом продолжают действовать в 2015 году без изменений. Однако Федеральный закон от 08.03.2015 N 32-ФЗ установил особые правила расчета предельной величины процентов, подлежащих включению в расходы в период с 1 июля 2014 года по 31 декабря 2015 года, в отношении долговых обязательств, возникших до 1 октября 2014 года.

При определении предельной величины процентов по таким долговым обязательствам:

1) величина контролируемой задолженности, выраженная в иностранной валюте, определяется по курсу ЦБ РФ на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода, но не превышающему курсы, установленные ЦБ РФ по состоянию на 1 июля 2014 года;

2) величина собственного капитала на последнее число каждого отчетного (налогового) периода определяется без учета соответствующих положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникших вследствие переоценки требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, в связи с изменением официальных курсов иностранных валют к рублю Российской Федерации, установленных ЦБ РФ, с 1 июля 2014 года по последнее число отчетного (налогового) периода, на которое определяется коэффициент капитализации.

# 1.1.2. Курсовые и суммовые разницы

С 1 января 2015 года установлен новый порядок налогового учета курсовых и суммовых разниц. Поправки внесены Федеральным законом от 20.04.2014 N 81-ФЗ (далее - Закон N 81-ФЗ).

Из текста НК РФ исключено как само понятие "суммовые разницы", так и специальные правила их учета.

Бывшие суммовые разницы\*(10) приравнены к курсовым разницам. Соответственно, с 2015 года они должны учитываться по тем же правилам, что и курсовые разницы. В том числе это касается периодической переоценки требований и обязательств, выраженных в условных единицах (у.е.), - такие требования (активы) с 2015 года подлежат ежемесячной переоценке (по тем же правилам, что и требования (активы) в иностранной валюте).

Согласно новым правилам, которые действуют с 1 января 2015 года, такие требования пересчитываются в рубли по курсу иностранной валюты, установленному законом или соглашением сторон, на дату перехода права собственности, прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ в новой редакции).

В этой связи заметим, что действовавший до 1 января 2015 года порядок налогового учета суммовых разниц отличался от порядка, установленного ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", что приводило к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

С 2015 года расхождений между правилами бухгалтерского и налогового учета больше нет.

Пример 1.1

Организация "Альфа" в марте отгрузила в адрес организации "Бета" товары на сумму 100 000 долл. США (без учета НДС). В соответствии с договором покупатель производит оплату в течение трех месяцев с даты отгрузки в рублях по официальному курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

Покупатель произвел оплату в июне.

Предположим, что курс ЦБ РФ (условно):

- на дату отгрузки составил 50 руб./долл.,

- на 31 марта - 55 руб./долл.,

- на 30 апреля - 53 руб./долл.,

- на 31 мая - 51 руб./долл.,

- на дату оплаты - 52 руб./долл.

Вариант 1 - рассматриваемая ситуация имела место в 2014 году.

В бухгалтерском и налоговом учете организации "Альфа" в момент отгрузки (март 2014 г.) признана выручка в сумме 5000 000 руб. (100 000 долл. х 50 руб./долл.):

Д-т счета 62 - К-т счета 90 - 5000 000 руб.

Далее в бухгалтерском учете ежемесячно до момента оплаты в составе прочих доходов и расходов признаются курсовые разницы.

31 марта:

Д-т счета 62 - К-т счета 91 - 500 000 руб. - признана положительная курсовая разница (1 00 000 руб. х (55 руб./долл. - 50 руб./долл.)).

30 апреля:

Д-т счета 91 - К-т счета 62 - 200 000 руб. - признана отрицательная суммовая разница (1 00 000 руб. х (53 руб./долл. - 55 руб./долл.)).

31 мая:

Д-т счета 91 - К-т счета 62 - 200 000 руб. - признана отрицательная суммовая разница (1 00 000 руб. х (51 руб./долл. - 53 руб./долл.)).

В налоговом учете в марте - июне никаких доходов и расходов в виде курсовой разницы нет.

В июне на расчетный счет организации поступила оплата в сумме 5200 000 руб.:

Д-т счета 51 - К-т счета 62 - 5200 000 руб.

В бухгалтерском учете в июне на дату оплаты признается положительная курсовая разница:

Д-т счета 62 - К-т счета 91 - 100 000 руб. - признана положительная курсовая разница (1 00 000 руб. х (52 руб./долл. - 51 руб./долл.)).

В налоговом учете в июне признана положительная суммовая разница в сумме 200 000 руб.

Для наглядности покажем порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете в 2014 году в виде таблицы:

руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Бухгалтерский учет | | Налоговый учет | |
| доходы | расходы | доходы | расходы |
| Март (дата отгрузки) | 5000 000 (выручка) | - | 5000 000 (выручка) | - |
| 31.03 | 500 000 (курсовая разница) | - | - | - |
| 30.04 | - | 200 000 (курсовая разница) | - | - |
| 31.05 | - | 200 000 (курсовая разница) | - | - |
| Июнь (дата оплаты) | 100 000 (курсовая разница) | - | 200 000 (суммовая разница) | - |

Вариант 2 - рассматриваемая ситуация имела место в 2015 году.

В бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в том же порядке, что и в варианте 1.

В налоговом учете доходы и расходы признаются в тех же суммах и в том же порядке, что и в бухгалтерском учете.

Для наглядности покажем порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете в 2015 году в виде таблицы:

руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Бухгалтерский учет | | Налоговый учет | |
| доходы | расходы | доходы | расходы |
| Март (дата отгрузки) | 5000 000 (выручка) | - | 5000 000 (выручка) | - |
| 31.03 | 500 000 (курсовая разница) | - | 500 000 (курсовая разница) | - |
| 30.04 | - | 200 000 (курсовая разница) | - | 200 000 (курсовая разница) |
| 31.05 | - | 200 000 (курсовая разница) | - | 200 000 (курсовая разница) |
| Июнь (дата оплаты) | 100 000 (курсовая разница) | - | 100 000 (курсовая разница) | - |

Обратите внимание! Статьей 3 Федерального закона от 20.04.2014 N 81-ФЗ (далее - Закон N 81-ФЗ) установлены специальные правила учета суммовых разниц, возникших у налогоплательщика по сделкам, заключенным до 1 января 2015 года.

Такие разницы учитываются в целях налогообложения прибыли в порядке, действовавшем до 1 января 2015 года (т.е. по сделкам, заключенным до 1 января 2015 г., переоценка требований и обязательств, выраженных в условных единицах, производится по старым правилам - только на дату погашения соответствующей задолженности).

Казалось бы, приведенные нормы Закона N 81-ФЗ предельно просты и не должны вызывать вопросов при их практическом применении. Однако вопросы все же возникли.

Основной вопрос: что следует понимать под термином "сделка"? Сделка - это договор, или сделка - это отгрузка?

Вопрос, как вы понимаете, не теоретический.

Допустим, в 2014 году вы заключили с контрагентом договор поставки товаров, стоимость которых определена в условных единицах. Договор длительный, переходящий на 2015 год, предусматривает поставки товаров по отдельным заявкам покупателя. Оплата поставленных товаров производится покупателем в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. Срок оплаты - 180 дней с даты отгрузки. В декабре 2014 года покупателю была отгружена партия товаров на сумму 50 000 долларов США (без НДС), срок оплаты - до 25 июня 2015 года. В феврале 2015 года отгружена еще одна партия товаров на сумму 60 000 долларов США (без НДС), срок оплаты - до 16 августа 2015 года.

Очевидно, что задолженность, возникшая до 1 января 2015 года, в сумме 50 000 долларов США однозначно квалифицируется как задолженность, возникшая по сделке, заключенной до 1 января 2015 года. Соответственно, в налоговом учете эта задолженность будет "висеть" без пересчета до момента оплаты, и лишь на дату поступления оплаты от покупателя вам нужно будет по старым правилам высчитать общую суммовую разницу, образовавшуюся с даты отгрузки по дату оплаты, и единовременно признать ее в составе внереализационных доходов (расходов).

А как быть с задолженностью по второй поставке, которая возникла уже в 2015 году? С одной стороны, поставка осуществлена в рамках договора, заключенного до 1 января 2015 года. С другой стороны, дата поставки, а следовательно, и дата возникновения обязательства в условных единицах приходится уже на 2015 год. Как квалифицировать задолженность по второй поставке: как возникшую по сделке, заключенной до 1 января 2015 года (тогда будет возникать суммовая разница, признаваемая в налоговом учете только лишь в момент оплаты), или по сделке, заключенной после 1 января 2015 года (тогда по этой задолженности необходимо ежемесячно рассчитывать и признавать в составе доходов (расходов) курсовые разницы)?

Минфин и ФНС заняли в этом вопросе единую позицию, которая отражена в письме Минфина России от 14.05.2015 N 03-03-10/27647 (направлено нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе письмом ФНС от 26.06.2015 N ГД-4-3/11191).

В упомянутом письме Минфина России совершенно справедливо указано на то, что в НК РФ не установлены особенности применения термина "сделка" для целей налогообложения. Поэтому этот термин нужно применять в том значении, в котором он используется в гражданском законодательстве (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Согласно ст. 153 ГК РФ сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. На основании этой нормы ГК РФ чиновниками делается вывод о том, что с точки зрения гражданско-правовых отношений сделкой является как заключение соглашения (у поставщика возникает обязательство по поставке товара, а у покупателя - право требовать поставить товар), так и отгрузка (у поставщика возникает право требовать оплатить товар, а у покупателя - обязанность по оплате).

Учитывая, что суммовые разницы (курсовые разницы) возникают только по уже возникшим обязательствам и требованиям, при определении даты заключения сделки для целей применения Закона N 81-ФЗ следует ориентироваться на дату совершения операции, в результате которой возникают эти требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности).

Таким образом, в случае если сделки, в результате которых возникают требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности), совершены до 1 января 2015 года, то разницы, возникающие при дооценке (уценке) требований и обязательств, необходимо учитывать в виде суммовой разницы.

В случае если сделки, в результате которых возникают требования и обязательства (кредиторская и дебиторская задолженности), совершены после 1 января 2015 года, то разницы, возникающие при дооценке (уценке) требований и обязательств, необходимо учитывать в виде курсовой разницы.

Итак, переведем разъяснения чиновников с минфиновского языка на русский.

Из письма очевидно, что, по мнению Минфина, в рамках любого договора осуществляются как минимум две сделки. Первая сделка - это собственно заключение договора. А вторая - это поставка товара, выполнение работы, оказание услуги. Если же договор предусматривает не одну, а несколько поставок (отгрузок), то в рамках этого договора совершаются три и более сделки (так как каждая поставка (отгрузка) квалифицируется как отдельная сделка).

Следуя этой логике, в целях применения Закона N 81-ФЗ, по мнению Минфина, следует ориентироваться не на дату заключения договора, а на дату отгрузки (дату возникновения соответствующей дебиторской или кредиторской задолженности в у.е.).

Если задолженность возникла до 1 января 2015 года, то в целях налогообложения будут возникать суммовые разницы, если же она образовалась уже после 1 января 2015 года, то в налоговом учете следует ежемесячно признавать курсовые разницы по новым правилам. При этом дата заключения договора, в рамках которого осуществляются отгрузки, определяющего значения не имеет.

Пример 1.2

В ноябре 2014 года организации "Альфа" (поставщик) и "Бета" (покупатель) заключили договор поставки товаров, стоимость которых определена в долларах США. Договор заключен сроком на 1 год и предусматривает поставки товаров по отдельным заявкам покупателя. Оплата поставленных товаров производится покупателем в рублях по официальному курсу ЦБ РФ на дату оплаты. Срок оплаты - 180 дней с даты отгрузки.

В декабре 2014 года покупателю была отгружена партия товаров на сумму 50 000 долл. США (без НДС), оплата поступила от покупателя в июне 2015 года.

Курс ЦБ РФ (условно):

- на дату отгрузки - 55 руб./долл.,

- на дату оплаты - 54 руб./долл.

В момент отгрузки (декабрь 2014 г.) в налоговом учете организации "Альфа" признана выручка от реализации в сумме 2750 000 руб. (50 000 долл. х 55 руб./долл.).

На 1 января 2015 года в налоговом учете числится дебиторская задолженность в сумме 50 000 долл. США. В отношении этой задолженности курсовые разницы не рассчитываются.

В июне 2015 года на расчетный счет организации "Альфа" поступила оплата от покупателя в сумме 2700 000 руб. (50 000 долл. х 54 руб./долл.). Соответственно, в июне в составе внереализационных расходов признается суммовая разница в размере 50 000 руб. (2700 000 руб. - 2750 000 руб.).

В феврале 2015 года в рамках договора покупателю отгружена еще одна партия товаров на сумму 60 000 долл. США (без НДС), покупатель произвел оплату за эту партию в июле 2015 года.

Курс ЦБ РФ (условно):

- на дату отгрузки - 65 руб./долл.,

- на 28 февраля - 61 руб./долл.,

- на 31 марта - 58 руб./долл.,

- на 30 апреля - 52 руб./долл.,

- на 31 мая - 53 руб./долл.,

- на 30 июня - 55 руб./долл.;

- на дату оплаты - 57 руб./долл.

В момент отгрузки (февраль 2015 г.) в налоговом учете организации "Альфа" признана выручка от реализации в сумме 3250 000 руб. (50 000 долл. х 65 руб./долл.).

На 28 февраля 2015 года в налоговом учете числится дебиторская задолженность в сумме 50 000 долл. США, в отношении которой ежемесячно до момента оплаты следует рассчитывать курсовые разницы.

В июле 2015 года на расчетный счет организации "Альфа" поступила оплата от покупателя в сумме 2850 000 руб. (50 000 долл. х 57 руб./долл.).

В налоговом учете организации "Альфа" будут признаны курсовые разницы:

руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата | Положительная разница - внереализационный доход | Отрицательная разница - внереализационный расход |
| 28.02.15 | - | 200 000 |
| 31.03.15 | - | 150 000 |
| 30.04.15 | - | 300 000 |
| 31.05.15 | 50 000 | - |
| 30.06.15 | 100 000 | - |
| Дата оплаты (июль 2015 г.) | 100 000 | - |

# 1.1.3. Доходы в виде безвозмездно полученного имущества

Подпунктом 11 п. 1 ст. 251 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения имущества, полученного безвозмездно от дочерней организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации.

С 1 января 2015 года в эту норму внесено два уточнения.

Во-первых, появилось дополнительное требование о том, что получающая организация должна владеть на праве собственности этим вкладом (долей) на день передачи имущества.

Во-вторых, если имущество передает иностранная дочерняя компания, то полученное имущество освобождается от налогообложения только в том случае, если государство постоянного местонахождения иностранной компании не включено в перечень государств и территорий, признаваемых офшорными зонами.

Этот перечень утвержден Приказом Минфина России от 13.11.2007 N 108н.

С 2015 года не облагается налогом на прибыль стоимость безвозмездно полученных исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, ноу-хау. Освобождение действует, если выполняются следующие условия (новый подп. 51 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- исключительные права созданы в рамках выполнения госзаказа;

- такие права исполнитель получает от государственного заказчика.

При этом нужно учитывать, что имущественные права, указанные в подп. 51 п. 1 ст. 251 НК РФ, к амортизируемому имуществу не относятся и, следовательно, амортизация по ним не начисляется.

Кроме того, в случае дальнейшей реализации таких прав налогоплательщик не сможет учесть расходы в виде их стоимости на основании п. 48.19 ст. 270 НК РФ (письмо Минфина России от 06.04.2015 N 03-03-06/1/19204).

# 1.1.4. Материальные расходы

С 1 января 2015 года организации получили право самостоятельно определять порядок признания материальных расходов, предусмотренных подп. 3 п. 1 ст. 254 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.\*(11), которые в целях налогообложения не признаются амортизируемым имуществом).

До 1 января 2015 года подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ предусматривал только один возможный способ списания стоимости такого имущества в состав расходов - единовременно в полной сумме в момент его ввода в эксплуатацию.

С 1 января 2015 года появился второй вариант - 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 Федеральным законом от 20.04.2014 N 81-ФЗ.

Поскольку с 2015 года подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ предусматривает два возможных варианта включения стоимости неамортизируемого имущества в состав материальных расходов (единовременно в момент ввода в эксплуатацию или в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов), применяемый в организации вариант следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

При этом вы можете сочетать оба варианта. Например, стоимость объектов, признаваемых основными средствами в бухгалтерском учете, списывать в расходы в течение срока полезного использования\*(12), установленного в бухгалтерском учете, а стоимость остального имущества - единовременно в полной сумме в момент ввода в эксплуатацию.

Новые правила интересны, в первую очередь, организациям, которые при ведении бухгалтерского учета ориентируются на требования МСФО и не применяют стоимостной критерий отнесения основных средств к МПЗ, предусмотренный ПБУ 6/01.

Если имущество стоимостью до 40 000 рублей в бухгалтерском учете организации списывается на расходы не единовременно, а в течение определенного срока (путем начисления амортизации), то с 2015 года появилась возможность в этой части сблизить налоговый учет с бухгалтерским и уйти от возникающих временных разниц.

Допустим, бухгалтерской учетной политикой организации не установлен стоимостной предел отнесения основных средств к МПЗ. Все имущество, удовлетворяющее критериям отнесения к основным средствам, учитывается на балансе в составе основных средств и переносит свою стоимость на расходы путем начисления амортизации.

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

"В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы на приобретение имущества, не признаваемого амортизируемым, включаются в состав 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... (дать ссылку на форму первичного учетного документа, который применяется в организации для учета такого имущества)".

Заметим, что с 2016 года рассматриваемое изменение становится актуальным для большинства налогоплательщиков, поскольку с 2016 года лимит отнесения основных средств к амортизируемому имуществу в налоговом учете увеличивается до 100 000 рублей.

Даже если вы в бухгалтерском учете по старинке, ориентируясь на нормы ПБУ 6/01, устанавливаете стоимостной критерий отнесения основных средств к МПЗ, с 2016 года вы столкнетесь с необходимостью выбора способа налогового учета объектов основных средств стоимостью свыше 40 000 до 100 000 рублей включительно (см. подробнее с. 180).

С 1 января 2015 года в ст. 254 НК РФ появились правила определения налоговой стоимости прочего имущества (товаров, материалов, сырья и другого имущества), полученного налогоплательщиком безвозмездно.

Поправкой, внесенной Федеральным законом от 20.04.2014 N 81-ФЗ, решается давно наболевшая проблема - организации могут принимать к налоговому учету безвозмездно полученное и не являющееся амортизируемым имущество по рыночной стоимости, определенной на дату его получения. А это, в свою очередь, позволяет учесть стоимость такого имущества в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Согласно новой редакции абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость безвозмездно полученного имущества определяется как сумма дохода, который учтен налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 250 НК РФ (исходя из рыночных цен).

Таким образом, при использовании безвозмездно полученных материалов, сырья, товаров (иного имущества) в производстве товаров (работ, услуг) обновленные нормы п. 2 ст. 254 НК РФ позволяют учесть их рыночную стоимость в составе материальных расходов.

В случае продажи безвозмездно полученного имущества у организации теперь есть возможность уменьшить доход от продажи на рыночную стоимость проданного имущества (подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Заметим, что для применения новых правил совсем не важно, когда имущество было получено (до 1 января 2015 г. или после этой даты).

Если безвозмездно полученное (в том числе и до 1 января 2015 г.) имущество отпускается в производство (продается) уже после 1 января 2015 года, у вас есть полное право учесть в расходах его рыночную стоимость, признанную в доходах в периоде получения.

С 1 января 2015 года утратили силу нормы НК РФ, предусматривающие использование метода ЛИФО для определения размеров расходов в виде стоимости МПЗ, использованных в производственной деятельности, а также для определения размера расходов в виде стоимости проданных товаров. Соответствующие поправки внесены в п. 8 ст. 254 и подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Напомним, что в бухгалтерском учете данный метод уже давно не используется (с 1 января 2008 г.).

# 1.1.5. Выплаты при увольнении

С 1 января 2015 года п. 9 ст. 255 НК РФ действует в новой редакции, согласно которой в состав расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли включаются "начисления увольняемым работникам, в том числе в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика".

При этом начислениями увольняемым работникам признаются, в частности, "выходные пособия, производимые работодателем при прекращении трудового договора, предусмотренные трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон трудового договора, в том числе соглашениями о расторжении трудового договора, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права".

Согласно прежней редакции п. 9 ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включались "начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика".

Прежняя редакция п. 9 ст. 255 НК РФ оставляла открытым вопрос о возможности включения в состав расходов на оплату труда дополнительных компенсаций, выплачиваемых работникам при увольнении по соглашению сторон.

В разных организациях такие выплаты оформляют по-разному.

Где-то они предусмотрены коллективным договором, где-то изначально включены в трудовой договор с конкретным работником, но чаще условия выплаты такой компенсации оговариваются в дополнительном соглашении к трудовому договору, которое подписывается сторонами перед увольнением, или в соглашении о расторжении трудового договора.

В течение ряда лет вопрос о возможности учета этих выплат в составе расходов на оплату труда, учитываемых в целях налогообложения, являлся спорным.

Позиция Минфина России по этому вопросу в последние годы была максимально лояльной.

Например, в письме Минфина России от 09.10.2014 N 03-03-06/1/50735 даны следующие разъяснения: "...выплата выходного пособия при расторжении договора (в том числе по соглашению сторон), установленная в соответствии с ТК РФ, может быть учтена в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, если такая выплата предусмотрена трудовым или коллективным договором, дополнительным соглашением к трудовому договору или соглашением о расторжении трудового договора".

В то же время ФНС заняла более жесткую позицию, суть которой заключается в следующем (см. письмо ФНС от 28.07.2014 N ГД-4-3/14565@): для отнесения рассматриваемых выплат в состав расходов для целей налогообложения прибыли "необходимо как формальное, так и фактическое соответствие таких выплат требованиям статей 252 и 255 НК РФ, а именно:

1) отражение соответствующих выплат в коллективном договоре и (или) в трудовом договоре либо в дополнительных соглашениях к ним с обязательным указанием, что такие соглашения являются неотъемлемой частью соответственно коллективного или трудового договора (формальное соответствие);

2) производственный характер выплат и наличие связи этих выплат с режимом работ и условиями труда работника (фактическое соответствие)".

Заметим, что на практике налоговые органы на местах в большинстве случаев настаивают на том, что нормы главы 25 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, не позволяют налогоплательщикам включать в расходы выплаты, производимые работникам при увольнении по соглашению сторон.

Отсюда и большое количество судебных споров по данному вопросу. И многие из них решаются, увы, не в пользу налогоплательщиков.

Имейте в виду: если подобные выплаты изначально не были предусмотрены коллективным или трудовым договором, а прописаны в дополнительном соглашении к трудовому договору, заключенному непосредственно перед увольнением, или соглашении о расторжении трудового договора, то велика вероятность того, что суд поддержит позицию налоговиков (см., например, постановления АС Московского округа от 06.03.2015 N А40-40945/14, Волго-Вятского округа от 27.10.2014 N А29-9206/2013, Западно-Сибирского округа от 10.07.2015 N А27-20085/2014).

С 2015 года данная проблема решена на нормативном уровне.

Новая редакция п. 9 ст. 255 НК РФ однозначно относит к расходам на оплату труда выплаты при увольнении работников по любым основаниям, в том числе и выплаты при увольнении по соглашению сторон, предусмотренные соглашением о расторжении трудового договора. При этом заметим, что размер указанных выплат главой 25 НК РФ не ограничен.

Таким образом, начиная с 2015 года вы можете смело, не боясь претензий налоговиков, включать в состав расходов на оплату труда выплаты увольняемым работникам по любым основаниям, включая выплаты по соглашению о расторжении трудового договора.

# 1.1.6. Амортизация

В пункте 3 ст. 256 НК РФ перечислены основания, при наступлении которых основные средства подлежат исключению из состава амортизируемого имущества.

В общем случае таких оснований три\*(13):

- передача основных средств в безвозмездное пользование третьим лицам;

- перевод объекта по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

- нахождение объекта на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

С 1 января 2015 года вступили в силу изменения, касающиеся основных средств, переданных в безвозмездное пользование, и основных средств, находящихся на реконструкции.

Согласно новой редакции п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества не исключаются объекты основных средств:

- переданные в безвозмездное пользование органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством Российской Федерации.

Кроме того, с 1 января 2015 года у налогоплательщиков появилась возможность учесть расходы, связанные с предоставлением имущества (работ, услуг) безвозмездно органам государственной власти или органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством Российской Федерации. Она предусмотрена новым подп. 48.7 п. 1 ст. 264 НК РФ;

- находящиеся на реконструкции (модернизации) сроком свыше 12 месяцев, если в процессе реконструкции (модернизации) они продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода.

Заметим, что последняя ситуация довольно часто встречается при реконструкции зданий и сооружений. В процессе реконструкции объект продолжает частично использоваться в деятельности организации.

С 2015 года амортизация по такому объекту начисляется в общем порядке в течение всего срока реконструкции, независимо от ее продолжительности.

При этом до 2015 года Минфин России настаивал на том, что если срок реконструкции (модернизации) превышает 12 месяцев, то на основании п. 3 ст. 256 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 г.) реконструируемый объект в любом случае должен быть исключен из состава амортизируемого имущества. При этом не важно, выведен объект из эксплуатации или частично продолжает использоваться в деятельности организации (письма Минфина России от 01.06.2012 N 03-03-06/1/288, от 16.01.2008 N 03-03-06/1/8).

В 2015 году внесены изменения в Классификацию основных средств, предусматривающие уменьшение срока полезного использования фото- и киноаппаратуры (Постановление Правительства РФ от 06.07.2015 N 674).

Такое имущество в целях налогообложения теперь включается не в пятую, а в третью амортизационную группу.

Заметим, что новые правила распространяются на аппаратуру, введенную в эксплуатацию после вступления в силу изменений, внесенных в Классификацию (т.е. после 16 июля 2015 г.).

По объектам, введенным в эксплуатацию ранее, амортизация должна рассчитываться исходя из того срока, который был установлен на дату ввода в эксплуатацию. Пересчет амортизации по уже амортизируемым объектам в связи с внесением изменений в Классификацию нормами НК РФ не предусмотрено.

Подпункт 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право применять повышающий коэффициент не выше 2 при начислении амортизации по объектам основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации.

В 2015 году Правительством установлен новый перечень таких объектов (Постановление Правительства РФ от 17.06.2015 N 600), который применяется с 30 июня 2015 года.

# 1.1.7. Убытки от уступки права требования

С 1 января 2015 года изменились правила учета убытка от уступки права требования, установленные ст. 279 НК РФ.

Размер убытка от уступки права требования, которая была произведена третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, с 2015 года определяется по выбору налогоплательщика одним из двух способов (п. 1 ст. 279 НК РФ):

- исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты п. 1.2 ст. 269 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)\*(14);

- исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными разделом V.1 НК РФ по указанному долговому обязательству (т.е. исходя из рыночной процентной ставки по сопоставимым долговым обязательствам).

Выбранный способ учета убытка налогоплательщик должен закрепить в учетной политике.

В этой связи отметим, что более простым и бесконфликтным с точки зрения общения с налоговиками является первый способ, предусматривающий применение максимальной ставки, установленной п. 1.2 ст. 269 НК РФ. Второй способ, предусматривающий расчет принимаемого убытка исходя из рыночной процентной ставки, предполагает необходимость документального подтверждения размера рыночной ставки, взятой для расчета.

Пример 1.3

В учете организации "Альфа" числится дебиторская задолженность по договору поставки в размере 1100 000 руб. со сроком погашения 20 мая 2015 года.

20 апреля 2015 года организация "Альфа" уступила право требования этого долга организации "Бета" за 1000 000 руб.

Фактическая сумма убытка по сделке составила 100 000 руб.

Учетной политикой организации "Альфа" предусмотрено определение размера убытка от уступки права требования долга до наступления срока платежа исходя из максимальной процентной ставки, установленной п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

По рублевым долговым обязательствам в 2015 году максимальная процентная ставка в соответствии с п. 1.2 ст. 269 НК РФ составляет 180% ключевой ставки ЦБ РФ.

20 апреля (дата уступки) размер ключевой ставки ЦБ РФ составлял 14%. Период от даты уступки (20 апреля) до даты платежа по договору поставки (30 мая) - 30 дней.

Рассчитаем сумму убытка, которая будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль:

1000 000 руб. х 0,14 х 1,8 : 365 дн. х 30 дн. = 20 712,33 руб.

Оставшаяся сумма убытка в размере 79 287,67 руб. в целях налогообложения не учитывается.

Убыток от уступки права требования, произведенной после наступления срока платежа по договору, с 2015 года учитывается в расходах единовременно на дату уступки права требования третьему лицу (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Отметим, что по правилам, действовавшим до 1 января 2015 года, такой убыток учитывался не единовременно, а в два приема: 50% суммы убытка признавались в расходах на дату уступки права требования, а оставшиеся 50% - по истечении 45 календарных дней с даты уступки.

Кроме того, с 2015 года ст. 279 НК РФ дополнена новым п. 4, который устанавливает правила определения цены сделок по уступке, которые признаются контролируемыми сделками согласно разделу V.1 НК РФ.

Обратите внимание! В состав декларации по налогу на прибыль входит Приложение N 3 к Листу 02, в котором подлежат отражению операции, по которым Налоговым кодексом установлен особый порядок признания (или непризнания) убытков для целей налогообложения.

Убытки от уступки права требования до наступления срока платежа учитываются в целях налогообложения в особом порядке, установленном п. 1 ст. 279 НК РФ. Поэтому такие операции в 2015 году (как и ранее) отражаются в Приложении N 3 к Листу 02 декларации.

В условиях примера 1.3 на с. 55 в Приложении N 3 к Листу 02 выручка от уступки права требования в размере 1000 000 рублей отражается по строке 100, стоимость реализованного права в размере 1100 000 рублей - по строке 120, принимаемый убыток в размере 20 712 рублей - по строке 140, непринимаемый убыток в размере 79 288 рублей - по сроке 150.

Что касается убытков от уступки права требования после наступления срока платежа, то, как отмечено выше, до 1 января 2015 года ст. 279 НК РФ был предусмотрен особый порядок учета таких убытков. Поэтому до 2015 года информация об этих операциях также отражалась в Приложении N 3 к Листу 02.

Однако с 1 января 2015 года согласно новой редакции п. 2 ст. 279 НК РФ убытки от уступки просроченной дебиторской задолженности учитываются в общем порядке без каких-либо особенностей. Поэтому с 2015 года операции по уступке права требования долга после наступления срока платежа в Приложении N 3 к Листу 02 налоговой декларации не отражаются.

Теперь выручка от реализации права требования долга после наступления срока платежа отражается по строке 013 Приложения N 1 к Листу 02, а стоимость реализованного товара (работ, услуг) - по строке 059 Приложения N 2 к Листу 02 налоговой декларации. Таким образом, доходы и расходы от уступки права требования долга после наступления срока платежа учитываются для целей налогообложения независимо от полученного финансового результата. Поэтому отражать убыток (отрицательную разницу между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг)) обособленно по строке 300 Приложения N 2 к Листу 02 налоговой декларации не требуется.

Соответствующие разъяснения приведены в письме ФНС от 25.06.2015 N ГД-4-3/11053@.

# 1.1.8. Определение налоговой базы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС)

С 1 января 2015 года в новой редакции действует ст. 280 НК РФ, которая устанавливает порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС).

Особые правила установлены для профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаторов торговли, бирж, а также управляющих компаний и клиринговых организаций, осуществляющих функции центрального контрагента (далее - профучастники рынка ЦБ).

Согласно п. 26 новой редакции ст. 280 НК РФ эти категории налогоплательщиков учитывают доходы и расходы по операциям с обращающимися и необращающимися ценными бумагами и ФИСС в общей налоговой базе.

В этой связи начиная с 2015 года организации, являющиеся профучастниками рынка ЦБ при заполнении декларации по налогу на прибыль отражают доходы и расходы по всем операциями с ценными бумагами и ФИСС (как обращающимся, так и необращающимся) в Приложениях N 1 и 2 к Листу 02. Листы 05 такими организациями не заполняются.

Для организаций, не являющихся профучастниками рынка ЦБ, действуют другие правила.

Эти организации должны вести раздельный учет доходов и расходов по операциям с обращающимися (рыночными) ценными бумагами и ФИСС и операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС.

Согласно п. 21 ст. 280 НК РФ и п. 1 ст. 304 НК РФ доходы (расходы) по операциям с обращающимися (рыночными) ценными бумагами и ФИСС с 2015 года учитываются в общеустановленном порядке в общей налоговой базе. При этом под общей налоговой базой понимается налоговая база, облагаемая налогом по ставке, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть по общей ставке 20%.

Что касается доходов (расходов) по операциям с необращающимися (нерыночными) ценными бумагами и ФИСС, то они, как и прежде, учитываются отдельно.

Согласно п. 22 ст. 280 НК РФ по общему правилу налоговая база по операциям с необращающимися ценными бумагами и необращающимися ФИСС определяется совокупно в порядке, установленном ст. 304 НК РФ, и отдельно от общей налоговой базы.

Прибыль, полученная по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, может быть уменьшена на сумму убытков по основной деятельности (п. 24 ст. 280 НК РФ). При этом убыток, полученный по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, общую налоговую базу не уменьшает.

Новые правила учета доходов и расходов по операциям с ценными бумагами и ФИСС нашли свое отражение в порядке заполнения декларации по налогу на прибыль.

Начиная с 2015 года организации, не являющиеся профучастниками рынка ЦБ, отражают доходы и расходы по операциям с обращающимися ценными бумагами и ФИСС в Приложениях N 1 и 2 к Листу 02 (поскольку эти доходы и расходы в общем порядке участвуют в формировании общей налоговой базы).

Доходы и расходы по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, как это было и прежде, отражаются в отдельном Листе 05 (с кодом "1").

Заметим, что новая редакция ст. 280 НК РФ не содержит четких норм, определяющих порядок учета убытков по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, полученных организациями, не являющимися профучастниками рынка ЦБ, после 1 января 2015 года.

В старой редакции ст. 280 НК РФ, действовавшей до 1 января 2015 года, содержалась прямая норма о том, что "убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций с такими ценными бумагами, определенной в отчетном (налоговом) периоде" (п. 10 ст. 280 НК РФ).

В новой редакции ст. 280 НК РФ такой нормы нет. В пункте 24 ст. 280 НК РФ указано, что "убытки, определенные в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса с учетом всех доходов (расходов), формирующих общую налоговую базу, могут быть направлены на уменьшение налоговой базы (прибыли) по операциям с необращающимися ценными бумагами и необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок".

Однако из письма Минфина России от 23.03.2015 N 03-03-10/15692 следует, что, по мнению специалистов этого ведомства, убытки по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, полученные после 1 января 2015 года, могут уменьшать прибыль по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС (в том числе переноситься на будущее и уменьшать прибыль по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, полученную в следующих отчетных (налоговых) периодах, в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ).

То есть фактически в 2015 году продолжает действовать тот же порядок учета (в том числе переноса) убытков по необращающимся ценным бумагам, что и до 1 января 2015 года.

Правомерность этого вывода подтверждается и порядком заполнения Приложения N 4 к Листу 02 декларации по налогу на прибыль, в котором отражается расчет суммы уменьшения налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода на убытки предыдущих налоговых периодов и перенос убытков на будущее.

В случае получения убытков по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС налогоплательщики, не являющиеся профучастниками рынка ЦБ, заполняют отдельное Приложение N 4 к Листу 02 с кодом "5" по реквизиту "Признак налогоплательщика, операции (код)". В строке 150 этого приложения указывается сумма убытков по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС, на которые уменьшается налоговая база по операциям с необращающимися ценными бумагами и ФИСС текущего налогового периода (показатель из строки 150 Приложения N 4 переносится в строку 080 Листа 05). При этом сумма, отражаемая в строке 150, складывается из сумм убытков, полученных как до 1 января 2015 года (строка 135 Приложения N 4)\*(15), так и в 2015 году и позднее (строка 010 Приложения N 4).

Обратите внимание! Статьей 5 Закона от 28.12.2013 N 420-ФЗ установлены специальные правила учета убытков по операциям с ценными бумагами, возникших до 31 декабря 2014 года.

Если организация не является профучастником рынка ЦБ, то она по итогам 2014 года формирует информацию о сумме убытков по операциям с рыночными ценными бумагами и операциям с нерыночными ценными бумагами. При этом нужно учесть как убытки, полученные в 2014 году, так и непогашенные до 1 января 2015 года убытки прошлых лет.

Убытки по рыночным ценным бумагам, возникшие до 31 декабря 2014 года включительно и не учтенные ранее при определении налоговой базы, уменьшают общую налоговую базу соответствующих отчетных (налоговых) периодов начиная с 1 января 2015 года, но не более 20% первоначальной суммы таких убытков, определяемой по состоянию на 31 декабря 2014 года, ежегодно до 1 января 2025 года (п. 3 ст. 5 Закона N 420-ФЗ).

Эти убытки с 2015 года отражаются в Приложении N 4 (с кодом "1" по реквизиту "Признак налогоплательщика, операции (код)") к Листу 02 декларации по налогу на прибыль (строка 135).

Пример 1.4

По итогам 2014 года организацией получен убыток по операциям с рыночными ценными бумагами в размере 500 000 руб. Кроме того, по состоянию на 31 декабря 2014 года у организации есть непогашенный убыток по операциям с рыночными ценными бумагами прошлых лет в размере 300 000 руб. Таким образом, общая сумма убытка по операциям с рыночными ценными бумагами, возникшего до 31 декабря 2014 года и не учтенного при определении налоговой базы по налогу на прибыль, составила 800 000 руб.

Этот убыток будет уменьшать общую налоговую базу следующих 10 лет (с 2015 по 2024 гг. включительно). При этом максимальная сумма, на которую можно уменьшить прибыль каждого года (как по итогам отчетных периодов, так и по итогам года), составит 160 000 руб. (800 000 руб. х 0,2).

Предположим, по итогам 2015 года организацией получена прибыль по основной деятельности в размере 2000 000 руб. Организация имеет право уменьшить эту прибыль на сумму убытка по операциям с рыночными ценными бумагами, возникшего до 31 декабря 2014 года, в размере 160 000 руб. Оставшаяся сумма убытка в размере 640 000 руб. будет уменьшать налоговую базу следующих лет.

В состав декларации по налогу на прибыль за 2015 год следует включить Приложение N 4 к Листу 02. Приложение N 4 заполняется с кодом "1" по реквизиту "Признак налогоплательщика, операции (код)". При этом сумма неучтенного убытка, полученного до 31 декабря 2014 года, в размере 800 000 руб. отражается по строке 135. Сумма убытка, которая уменьшает налоговую базу 2015 года, в размере 160 000 руб. отражается по строке 150 (в составе общей суммы убытка, уменьшающего налоговую базу 2015 году) и отдельно по строке 151. Остаток неперенесенного убытка на конец 2015 года в размере 640 000 руб. отражается по строке 160 (в составе общей суммы неперенесенного убытка) и отдельно по строке 161.

Убытки по нерыночным ценным бумагам, возникшие до 31 декабря 2014 года включительно и не учтенные ранее при определении налоговой базы, уменьшают налоговую базу соответствующих отчетных (налоговых) периодов начиная с 1 января 2015 года, определенную в соответствии со статьями 280 и 304 НК РФ, по операциям с нерыночными ценными бумагами, в размере не более 20% первоначальной суммы таких убытков, определяемой по состоянию на 31 декабря 2014 года, ежегодно до 1 января 2025 года (п. 4 ст. 5 Закона N 420-ФЗ).

Эти убытки с 2015 года отражаются в Приложении N 4 (с кодом "5" по реквизиту "Признак налогоплательщика, операции (код)") к Листу 02 декларации по налогу на прибыль (строка 135).

Пример 1.5

По итогам 2014 года организацией получен убыток по операциям с нерыночными ценными бумагами в размере 200 000 руб. Кроме того, по состоянию на 31 декабря 2014 года у организации есть непогашенный убыток по операциям с нерыночными ценными бумагами прошлых лет в размере 100 000 руб. Таким образом, общая сумма убытка по операциям с нерыночными ценными бумагами, возникшего до 31 декабря 2014 года и не учтенного при определении налоговой базы по налогу на прибыль, составила 300 000 руб.

Этот убыток будет уменьшать прибыль по операциям с рыночными ценными бумагами следующих 10 лет (с 2015 по 2024 гг. включительно). При этом максимальная сумма, на которую можно уменьшить прибыль каждого года (как по итогам отчетных периодов, так и по итогам года), составит 60 000 руб. (300 000 руб. х 0,2).

Предположим, по итогам 2015 года организацией получена прибыль по операциям с нерыночными ценными бумагами в размере 1 000 000 руб. (строка 060 Листа 05 с кодом "1"). Организация имеет право уменьшить эту прибыль на сумму убытка по операциям с нерыночными ценными бумагами, возникшего до 31 декабря 2014 года, в размере 60 000 руб. Оставшаяся сумма убытка в размере 240 000 руб. будет уменьшать прибыль по операциям с нерыночными ценными бумагами следующих лет.

В состав декларации по налогу на прибыль за 2015 год следует включить Приложение N 4 к Листу 02. Приложение N 4 заполняется с кодом "5" по реквизиту "Признак налогоплательщика, операции (код)". При этом сумма неучтенного убытка, полученного до 31 декабря 2014 года, в размере 300 000 руб. отражается по строке 135. Сумма убытка, которая уменьшает прибыль по нерыночным ценным бумагам 2015 года, в размере 60 000 руб. отражается по строкам 150 и 151. Остаток неперенесенного убытка на конец 2015 года в размере 240 000 руб. отражается по строкам 160 и 161.

Если организация является профучастником рынка ЦБ, то она определяет общую сумму убытков по операциям с ценными бумагами (как рыночными, так и нерыночными), возникших до 31 декабря 2014 года включительно и не учтенных ранее при определении налоговой базы. Этот убыток с 2015 года уменьшает общую налоговую базу соответствующих отчетных (налоговых) периодов по правилам, установленным ст. 283 НК РФ.

С 1 января 2015 года в главе 25 НК РФ появились нормы, регулирующие порядок налогообложения ценных бумаг в случае частичного погашения их номинальной стоимости в период их обращения.

Согласно п. 6 ст. 280 НК РФ суммы, уплаченные налогоплательщиком при приобретении ценных бумаг, в отношении которых условиями выпуска предусмотрено частичное погашение номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения, признаются расходами на дату фактического получения налогоплательщиком частичного погашения номинальной стоимости пропорционально доле выплат, фактически полученных при частичном погашении номинальной стоимости, в общей сумме выплат номинальной стоимости, подлежащих погашению по условиям выпуска ценной бумаги после даты приобретения налогоплательщиком ценной бумаги.

Соответствующие доходы и расходы признаются на дату фактического получения налогоплательщиком сумм частичного погашения номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения (абз. 5 п. 3 ст. 271, подп. 7 п. 3 ст. 272 НК РФ).

Обратите внимание! Пунктом 6 ст. 5 Федерального закона от 28.12.2013 N 420-ФЗ установлены переходные правила, связанные с налогообложением операций с ценными бумагами, по которым до 1 января 2015 года осуществлено частичное погашение их номинальной стоимости. Согласно этим правилам в период до полной реализации (выбытия) таких ценных бумаг налогоплательщиком применяется порядок определения налоговой базы, который использовался им в период до дня вступления в силу Закона N 420-ФЗ. Перерасчет налоговой базы за прошедшие налоговые периоды не производится.

В этой связи заметим, что до 1 января 2015 года порядок учета доходов и, самое главное, расходов при частичном погашении стоимости ценных бумаг главой 25 НК РФ вообще никак не регулировался. Однако в письмах Минфина России от 29.07.2013 N 03-03-06/2/30012 и от 04.03.2013 N 03-03-06/2/6367 высказывалась позиция, по сути совпадающая с новыми нормами, появившимися в НК РФ с 1 января 2015 года.

С 1 января 2015 года в главе 25 НК РФ появились правила, позволяющие учесть в расходах стоимость реализованных (выбывших) ценных бумаг, которые ранее были получены безвозмездно.

По общему правилу расходы налогоплательщика при реализации или ином выбытии (в том числе при погашении или частичном погашении номинальной стоимости) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию (п. 3 ст. 280 НК РФ).

Однако согласно ст. 329 НК РФ (в редакции, действующей с 1 января 2015 года), если ценная бумага получена налогоплательщиком безвозмездно либо выявлена в результате инвентаризации, ее стоимость для целей налогового учета, в том числе в случае последующей реализации (выбытия), определяется исходя из рыночной (расчетной) стоимости, определяемой в соответствии со ст. 280 НК РФ.

В письме Минфина России от 09.02.2015 N 03-03-06/1/5144 разъясняется, что начиная с 1 января 2015 года при определении налоговой базы по реализуемым ценным бумагам, которые ранее были получены безвозмездно, доходы от реализации можно уменьшить на их рыночную стоимость, отраженную в налоговом учете на дату безвозмездного получения.

В течение многих лет спорным оставался вопрос о возможности признания в расходах убытков в виде стоимости ценных бумаг ликвидированных организаций.

Минфин России настаивал на том, что ст. 280 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 г.) не предусматривала возможности учета в расходах убытка в виде цены приобретения ценных бумаг (включая расходы на их приобретение) ликвидированной организации. Поэтому такой убыток при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается. В частности, в письме Минфина России от 25.08.2014 N 03-03-06/1/42306 высказано мнение о том, что нельзя учесть в расходах убыток в виде денежных средств, выданных эмитенту, в случае ликвидации организации до момента реализации акций\*(16).

С 2015 года проблема больше не актуальна.

Новая редакция ст. 280 НК РФ, действующая с 1 января 2015 года, содержит положения, позволяющие учесть в составе расходов стоимость эмиссионных ценных бумаг (акций и облигаций), организация-эмитент которых была ликвидирована.

В пункте 25 новой редакции ст. 280 НК РФ определяется порядок учета убытка в виде затрат на приобретение эмиссионных ценных бумаг (акций и облигаций), организация-эмитент которых была ликвидирована (в том числе в результате применения процедуры банкротства).

Этот убыток (в размере фактических затрат на приобретение ценных бумаг) учитывается в полном объеме на дату ликвидации организации-эмитента в соответствующей налоговой базе в зависимости от категории таких ценных бумаг.

Правила, установленные п. 25 ст. 280 НК РФ, применяются также при ликвидации следующих организаций:

- организации-заемщика в случае прекращения обязательств по ценным бумагам, выпущенным в целях финансирования займа (кредита);

- организации - эмитента базовых ценных бумаг, если по условиям выпуска ценных бумаг исполнение обязательств по ним, включая их погашение, поставлено в зависимость от исполнения обязательств по базовым ценным бумагам.

Пункт 28 новой редакции ст. 280 НК РФ посвящен порядку определения налоговой базы по операциям с закладными. В нем указано, что соответствующая налоговая база определяется в соответствии с пунктами 1 и 3 ст. 279 НК РФ по правилам, установленным для уступки права требования.

С 1 января 2015 года в главе 25 НК РФ установлены особенности налогообложения операций с депозитарными расписками.

Налоговый кодекс РФ дополнен новой статьей, устанавливающей особенности определения доходов и расходов эмитентов российских депозитарных расписок (ст. 299.5 НК РФ).

Кроме того, специальные нормы появились в п. 8 ст. 280 НК РФ (в части доходов и расходов при реализации и ином выбытии предоставляемых ценных бумаг и депозитарных расписок), п. 2.2 ст. 309 НК РФ (налогообложение доходов иностранных организаций) и п. 2 ст. 275 НК РФ (налогообложение полученных дивидендов в случае выплаты дохода эмитентом российских депозитарных расписок, если источником дохода является иностранная организация - эмитент представляемых ценных бумаг).

С 1 января 2015 года на основании нового подп. 3.1 п. 1 ст. 265 НК РФ организации-эмитенты получили право учитывать в составе внереализационных расходов расходы по погашению собственных эмиссионных долговых ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в сумме разницы между стоимостью их погашения и их номинальной стоимостью.

# 1.1.9. Налогообложение дивидендов

Пунктом 3 ст. 284 НК РФ установлены три льготные ставки налога, применяемые к доходам в виде дивидендов.

Доходы в виде дивидендов, получаемые иностранными организациями, облагаются налогом по ставке 15% (если иная ставка не установлена международным договором).

Доходы в виде дивидендов, получаемые российской организацией, с 2015 года могут облагаться налогом либо по ставке 0% (при выполнении условий, установленных подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ), либо по ставке 13% (если условия, установленные подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, не выполняются).

До 1 января 2015 года при невыполнении условий, установленных подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, применялась налоговая ставка 9%.

Таким образом, дивиденды, которые до 1 января 2015 года облагались налогом по ставке 9%, с 2015 года облагаются налогом по ставке 13% (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ). При этом порядок применения нулевой ставки в отношении доходов в виде дивидендов не изменился.

Новая ставка в размере 13% (вместо ставки 9%) применяется ко всем дивидендам, выплачиваемым после 1 января 2015 года, независимо от того, когда было принято решение об их выплате и из прибыли какого года они выплачиваются.

Аналогичные разъяснения приведены в письме Минфина России от 09.02.2015 N 03-03-10/5145.

При этом дивиденды, выплаченные вплоть до 31 декабря 2014 года включительно, облагаются налогом по ставке 9%. Пересчет налога после 1 января 2015 года в этом случае не производится (письмо Минфина России от 20.03.2015 N 03-03-06/1/15509).

Обратите внимание! Форма декларации по налогу на прибыль, утвержденная Приказом ФНС России от 26.11.2014 N ММВ-7-3/600@, не учитывает тот факт, что с 1 января 2015 года вместо ставки 9% применяется ставка 13%.

В этой связи до внесения изменений в форму декларации при заполнении Раздела А "Расчет налога с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)" Листа 03 декларации необходимо руководствоваться рекомендациями, приведенными в письме ФНС от 26.02.2015 N ГД-4-3/2964@.

Суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям, указанным в подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ, а также суммы дивидендов, с которых налог исчисляется по налоговой ставке 13%, отражаются соответственно по строкам 023 и 091.

Если решение о распределении прибыли, остающейся после налогообложения, принято до 1 января 2015 года и частично дивиденды выплачены в 2014 году с налогообложением их по налоговой ставке 9%, то при представлении деклараций за отчетные (налоговый) периоды 2015 года:

- дивиденды, распределенные российским организациям и выплаченные в 2014 году с исчислением налога по ставке 9%, указываются по строке 022;

- дивиденды, распределенные российским организациям и выплаченные в 2015 году с исчислением налога по ставке 13%, указываются по строке 023.

По строке 091 приводится общая сумма дивидендов (с учетом уменьшения в установленном порядке на суммы полученных дивидендов самой организацией, распределяющей прибыль), налог с которых удержан по ставкам 9 и 13%. Налог, исчисленный по указанным налоговым ставкам, отражается по строке 100 общей суммой.

С 1 января 2015 года в главе 25 НК РФ появились правила признания доходов в виде дивидендов, полученных в неденежной форме.

Такие доходы учитываются в составе внереализационных доходов (новый подп. 2.1 п. 4 ст. 271 НК РФ):

- при получении недвижимости - на дату получения недвижимости по передаточному акту или иному документу, подтверждающему передачу имущества;

- при получении иного имущества (в том числе ценных бумаг) - на дату перехода права собственности.

# 1.1.10. Командировочные расходы

В соответствии со ст. 252 НК РФ все расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с требованиями законодательства РФ.

В этой связи необходимо учитывать, что с 2015 года изменились требования к документальному оформлению командировок.

Эти требования определены в Положении об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749 (далее - Положение о командировках).

В 2015 году вступили в силу изменения, внесенные в это Положение постановлениями Правительства РФ от 29.12.2014 N 1595 и от 29.07.2015 N 771.

Основное изменение - из Положения о командировках исключено требование об обязательном оформлении командировочного удостоверения.

Напомним: в прошлые годы налоговые органы настаивали на том, что основным документом, необходимым для подтверждения обоснованности расходов на командировки, является именно командировочное удостоверение.

Например, в письме ФНС России от 25.11.2009 N МН-22-3/890 указано, что для правомерного признания командировочных расходов в целях налогообложения необходим авансовый отчет с приложенными к нему командировочным удостоверением и документами, подтверждающими произведенные расходы.

Требования налоговиков основывались на нормах прежней редакции Положения о командировках, согласно которым фактический срок пребывания в командировке определялся именно по отметкам в командировочном удостоверении.

Однако в новой редакции Положения, действующей с 2015 года, о командировочном удостоверении даже не упоминается. Положение больше не обязывает работодателя оформлять командировочные удостоверения и служебные задания.

Поэтому с 2015 года при направлении работника в командировку можно ограничиться оформлением приказа (распоряжения) о направлении работника в командировку с указанием в нем места и сроков командировки, а также ее цели (в приказе нужно сформулировать служебное поручение, для выполнения которого работник и направляется в командировку).

Оформление иных документов (командировочных удостоверений, служебных зданий и т.п.) теперь не является обязательным.

Порядок документального оформления командировок должен определяться внутренними локальными нормативными документами организации, например Положением о командировках.

При этом заметим, что при разработке порядка документального оформления командировок необходимо помнить в том числе и о ст. 252 НК РФ, согласно которой все расходы, принимаемые в целях налогообложения, должны быть не только документально подтверждены, но и экономически обоснованы. В этой связи, на наш взгляд, желательно закрепить во внутренних документах организации обязанность работников по возвращении из командировки оформлять письменные отчеты о выполненном служебном задании. Такие отчеты будут служить дополнительными документами, подтверждающими экономическую обоснованность расходов, особенно в тех случаях, когда командировка не имеет конкретного (очевидного) результата.

Обратим внимание на установленный п. 7 Положения (в новой редакции) порядок подтверждения сроков командировки.

Ранее, до 2015 года, срок командировки определялся по отметкам в командировочном удостоверении.

Теперь же правила таковы.

В общем случае фактический срок пребывания работника в командировке определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из командировки.

Однако на практике бывает, что срок пребывания работника в месте командирования превышает срок самой командировки.

Например, работник в соответствии с приказом о командировке командирован в г. Саратов с 16 (понедельник) по 20 (пятница) марта 2015 года. При этом по возвращении из командировки он представил авансовый отчет, приложив к нему билеты Москва - Саратов (дата вылета: 14 марта 2015 г.) и Саратов - Москва (дата вылета: 20 марта 2015 г.). То есть работник вылетел в командировку на два дня раньше.

Очевидно, что в такой ситуации необходимы дополнительные документы, позволяющие однозначно определить срок командировки.

Если работник по личным причинам выезжает в командировку на день-два раньше, то более ранний выезд необходимо согласовать с руководством организации.

Так, в рассмотренной выше ситуации срок командировки по приказу руководителя - с 16 по 20 марта, при этом работником представлены проездные документы, датированные 14 (туда) и 20 (обратно) марта. Исключить возможный спор с налоговой инспекцией поможет служебная записка от командированного сотрудника, в которой указано, что по личным обстоятельствам ему необходимо выехать в место командировки раньше (14 марта). На этой служебной записке должна стоять виза руководителя, разрешающая более ранний выезд.

При наличии таких документов (приказ о направлении в командировку плюс служебная записка), во-первых, однозначно определяется срок командировки (с 16 по 20 марта) и, во-вторых, у бухгалтера есть все основания включить стоимость билета на 14 марта (несмотря на то что командировка начинается с 16 марта) в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения (см. письма Минфина России от 30.07.2014 N 03-04-06/37503 и ФНС от 20.08.2014 N СА-4-3/16564).

Если работник едет в командировку на служебном или личном транспорте, фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из командировки работодателю с приложением документов, подтверждающих использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта). При этом тот факт, что работник направляется в командировку на служебном (личном) транспорте, следует отразить в приказе (распоряжении) о направлении работника в командировку.

В случае отсутствия документов на проезд к месту командировки и обратно фактический срок пребывания работника в командировке подтверждается документами по найму жилого помещения в месте командирования.

Если же нет ни проездных документов, ни документов на проживание, для подтверждения фактического срока пребывания в месте командирования работник должен представить служебную записку и (или) иной документ, содержащий подтверждение принимающей стороны (организации либо должностного лица) о сроке прибытия (убытия) работника к месту командирования (из места командировки). Заметим, что в такой ситуации, на наш взгляд, логично по старинке выдать работнику командировочное удостоверение, на котором и будут проставлены отметки принимающей стороны о прибытии в место командирования и убытии из него.

Также отметим, что новая редакция Положения о командировках больше не обязывает работодателей вести журналы учета выбытия и прибытия командированных работников.

# 1.1.11. Прочие изменения

Налоговый кодекс не ограничивает размер затрат на ГСМ, учитываемых в целях налогообложения прибыли.

Однако, несмотря на это, налоговые органы на местах зачастую настаивают на том, что организации при определении размера затрат на ГСМ, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, должны ориентироваться на Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом России.

Кроме того, во многих разъяснениях Минфина России содержится недвусмысленный намек на то, что при определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля налогоплательщикам следует ориентироваться на Методические рекомендации "Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте", введенные в действие Распоряжением Министерства транспорта Российской Федерации от 14.03.2008 N АМ-23-р (см., например, письма Минфина России от 27.01.2014 N 03-03-06/1/2875, от 03.06.2013 N 03-03-06/1/20097, от 30.01.2013 N 03-03-06/2/12).

В этой связи отметим, что Распоряжением Минтранса от 14.07.2015 N НА-80-р были внесены существенные изменения в упомянутые выше Методические рекомендации.

Во-первых, увеличился список моделей отечественных и зарубежных автомобилей, для которых предусмотрены нормы расхода топлива.

Во-вторых, скорректированы повышающие коэффициенты к данным нормам, в частности коэффициенты, применяемые при эксплуатации автотранспорта в городах-миллионниках.

С 1 января 2015 года изложена в новой редакции ст. 276 НК РФ, которая устанавливает особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом (ДДУ).

В целом правила определения налоговой базы участников ДДУ остались прежними.

При этом появились правила определения налоговой базы при наличии нескольких выгодоприобретателей, а также правила учета доходов и расходов по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС у учредителя доверительного управления, являющегося выгодоприобретателем.

С 2015 года города федерального значения (Москва, Санкт-Петербург и Севастополь) получили право вводить на своих территориях торговый сбор, предусмотренный главой 33 НК РФ.

Суммы уплаченного торгового сбора не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (п. 19 ст. 270 НК РФ).

При этом организации - плательщики торгового сбора имеют возможность воспользоваться налоговым вычетом, предусмотренным новым п. 10 ст. 286 НК РФ.

В соответствии с этим пунктом организация вправе уменьшить сумму налога на прибыль (авансового платежа), исчисленную по итогам налогового (отчетного) периода, на величину торгового сбора, который был фактически уплачен с начала данного периода до даты уплаты налога (авансового платежа). При этом уменьшить можно только сумму налога (авансового платежа), зачисляемую в консолидированный бюджет субъекта РФ (в состав которого входит муниципальное образование, установившее данный сбор) или бюджет города федерального значения (где установлен такой сбор).

Обратите внимание! Налоговым вычетом могут воспользоваться только те налогоплательщики, которые самостоятельно встали на учет в качестве плательщиков торгового сбора (представили в налоговый орган уведомление о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора).

В 2015 году правом ввести на своей территории торговый сбор воспользовалась только Москва.

На территории города Москвы торговый сбор введен с 1 июля 2015 года Законом города Москвы от 17.12.2014 N 62 "О торговом сборе".

Порядок применения налогового вычета, предусмотренного п. 10 ст. 286 НК РФ, разъяснен в письме ФНС от 12.08.2015 N ГД-4-3/14174@. Эти разъяснения адресованы организациям, ведущим на территории города Москвы деятельность, подпадающую под обложение торговым сбором.

При расчете налога на прибыль за налоговый период (авансовых платежей за отчетный период) учитывается торговый сбор, фактически уплаченный в бюджет города Москвы с начала налогового периода до даты уплаты налога (авансового платежа). Например, если торговый сбор за III квартал 2015 года уплачен 15 октября, то сумма этого сбора может уменьшить сумму исчисленного авансового платежа по налогу на прибыль в бюджет города Москвы в налоговой декларации за девять месяцев 2015 года. Уплаченный торговый сбор за III и IV кварталы 2015 года может уменьшить соответствующую сумму исчисленного налога по налоговой декларации за 2015 год.

При этом положения п. 10 ст. 286 НК РФ позволяют на уплаченный торговый сбор за IV квартал уменьшить исчисленный налог в налоговой декларации за налоговый период (год) либо уменьшить исчисленные авансовые платежи в налоговой декларации за I квартал следующего налогового периода.

В случае если сумма торгового сбора превышает сумму исчисленного по итогам соответствующего отчетного (налогового) периода авансового платежа (налога на прибыль), торговый сбор учитывается в налоговых декларациях в пределах этого исчисленного авансового платежа (налога).

Кроме того, в упомянутом выше письме ФНС даны рекомендации по отражению сумм торгового сбора в декларации по налогу на прибыль организациями:

расположенными на территории города Москвы и не имеющими обособленные подразделения;

расположенными на территории города Москвы и имеющими обособленные подразделения в других субъектах РФ;

расположенными вне города Москвы и имеющими обособленные подразделения на территории города Москвы.

Изменение, касающееся резерва по сомнительным долгам, адресовано банкам.

Согласно новой редакции п. 1 ст. 266 НК РФ для налогоплательщиков-банков сомнительным долгом также признается задолженность по уплате процентов, образовавшаяся после 1 января 2015 года, по долговым обязательствам любого вида в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, вне зависимости от наличия залога, поручительства, банковской гарантии.

Статья 286 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.

В пункте 2 ст. 286 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. Система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

С 2015 года в п. 2 ст. 286 НК РФ появились нормы, обязывающие налогоплательщиков уведомлять налоговый орган и о переходе с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на общеустановленный (стандартный) порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей. Уведомить налоговый орган о таком переходе нужно в те же сроки - до 31 декабря.

Таким образом, с 2015 года налогоплательщики в любом случае обязаны уведомлять налоговые органы о смене способа уплаты ежемесячных авансовых платежей не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на другой способ.

С 2015 года расширен перечень налогоплательщиков, имеющих право на применение нулевой налоговой ставки, за счет включения в него:

- организаций - участников свободной экономической зоны (п. 1.7 ст. 284 НК РФ);

- организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации" (п. 1.8 ст. 284 НК РФ);

- организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан (п. 1.9 ст. 284, ст. 284.5 НК РФ). Деятельностью по осуществлению социального обслуживания граждан признается деятельность по предоставлению гражданам социальных услуг, включенных в перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 N 638.

С 1 января 2015 года вступили в силу новые нормы, определяющие правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

В главе 25 НК РФ появилась новая ст. 309.1, устанавливающая особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Налогоплательщики - контролирующие лица определяют налоговую базу по налогу на прибыль в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний начиная с налогового периода 2015 года.

К налоговой базе, определяемой налогоплательщиками - контролирующими лицами по доходам в виде прибыли контролируемых иностранных компаний, применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1.6 ст. 284 НК РФ (20%).

# 1.2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

# 1.2.1. Операции, не облагаемые НДС

С 1 января 2015 года операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), включены в перечень операций, не признаваемых объектом налогообложения (новый подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ).

С этой же даты утратил силу п. 4.1 ст. 161 НК РФ, который возлагал на покупателей указанного имущества и (или) имущественных прав обязанности налогового агента по НДС.

Напомним, что до 1 января 2015 года операции по реализации имущества должников, признанных банкротами, облагались НДС в общем порядке. При этом в силу п. 4.1 ст. 161 НК РФ обязанность уплачивать в бюджет НДС по такой реализации возлагалась законом на покупателей указанного имущества, которые признавались налоговыми агентами.

Однако Пленум ВАС РФ (Постановление от 25.01.2013 N 11) пришел к выводу о том, что положения п. 4.1 ст. 161 НК РФ входят в противоречие с нормами Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" и Федерального закона от 25.02.1999 N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций". По мнению Пленума ВАС РФ, сумма, за которую имущество должника было продано, должна быть перечислена покупателем имущества должнику или организатору торгов полностью (без удержания НДС).

В этой связи в письме ФНС России от 10.07.2014 N ГД-4-3/13426@, доведенном до нижестоящих налоговых органов, было указано, что при реализации имущества должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации банкротами, исчисление и уплата в бюджет налога на добавленную стоимость производится налогоплательщиками-должниками.

Итак, с 1 января 2015 года в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ операции по реализации имущества (имущественных прав) должников-банкротов не облагаются НДС.

Освобождение от налогообложения распространяется на реализацию любого имущества, в том числе изготовленного в ходе текущей производственной деятельности организации-банкрота\*(17) (письмо Минфина России от 07.04.2015 N 03-07-14/19390).

При этом положения подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не затрагивают порядок налогообложения операций по реализации работ (услуг). Эти операции, в том числе и сдача имущества организации-банкрота в аренду, подлежат налогообложению НДС в общеустановленном порядке (письма Минфина России от 06.05.2015 N 03-07-11/26074, от 21.05.2015 N 03-07-11/29287).

Информация об операциях, не облагаемых НДС, отражается в декларации по НДС в Разделе 7. В письме ФНС от 22.04.2015 N ГД-4-3/6915@ разъясняется, что операции, предусмотренные в подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ, отражаются в Разделе 7 под кодом 1010823. При этом не является нарушением использование налогоплательщиками кода 1010800 до момента официального установления кода 1010823 для указанных операций.

С 13 октября 2015 года вступил в силу новый перечень медицинских товаров, реализация которых на территории РФ и ввоз которых на территорию РФ, освобождаются от НДС на основании подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ и подп. 2 ст. 150 НК РФ.

Новый перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 30.09.2015 N 1042. В него включены коды медицинских товаров как по Общероссийскому классификатору продукции (ОКП) ОК 005-93, так и по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (ТН ВЭД ЕАЭС).

Фактический новый перечень состоит из четырех. В него включены перечни освобождаемых от НДС:

- важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий;

- линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

- технических средств, включая автомототранспорт и материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним.

С момента вступления в силу нового перечня прежние перечни утратили свою силу.

# 1.2.2. Ставки НДС

# 1.2.2.1. Ставка 0%

С 1 января 2015 года изменился порядок налогообложения услуг, оказываемых российскими авиаперевозчиками (как организациями, так и индивидуальными предпринимателями) по авиаперевозке товаров из пункта отправления в пункт назначения, которые расположены за пределами РФ, с промежуточной остановкой в России.

Местом реализации таких услуг теперь признается Российская Федерация (новый подп. 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ), т.е. они признаются объектом налогообложения.

При этом в соответствии с новым подп. 2.10 п. 1 ст. 164 НК РФ в отношении указанных услуг применяется нулевая ставка НДС. Документы, необходимые для подтверждения нулевой ставки, перечислены в п. 3.9 ст. 165 НК РФ. Они должны быть представлены в налоговый орган в срок не позднее 180 календарных дней с даты проставления отметки таможенного органа, подтверждающей убытие товаров с территории России (абз. 14 п. 9 ст. 165 НК РФ).

В соответствии с письмом ФНС от 23.03.2015 N ГД-4-3/4556@ при заполнении декларации по НДС информация об операциях, предусмотренных подп. 2.10 п. 1 ст. 164 НК РФ, отражается в Разделах 4, 5 и 6 под кодом 1011471.

С 1 января 2015 года изменился порядок налогообложения услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении.

В соответствии с подп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ такие услуги освобождены от НДС. Однако действие подп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ (в части услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении) приостановлено до 1 января 2017 года.

При этом в течение двух лет (2015-2016) в отношении данных услуг предусмотрено применение нулевой ставки НДС (новый подп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ).

По разъяснению Минфина России (письмо от 29.05.2015 N 03-07-11/31211), под нулевую ставку подпадают все операции по реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении, в том числе и по коммерческим тарифам.

Согласно п. 5.2 ст. 165 НК РФ при реализации услуг, предусмотренных подп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки и налоговых вычетов в налоговые органы представляется отчет о доходах от перевозок пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении.

Пунктом 9.2 ст. 167 НК РФ установлено, что моментом определения налоговой базы при реализации услуг, предусмотренных подп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, является последнее число каждого налогового периода (квартала).

Налоговую базу по НДС при реализации услуг, предусмотренных подп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, следует определять как стоимость проездных документов, реализованных в периоде, соответствующем истекшему налоговому периоду (письмо ФНС от 07.09.2015 N ГД-4-3/15648@).

В декларации по НДС (Разделы 4, 5, 6) операции, предусмотренные подп. 9.2 п. 1 ст. 164 НК РФ), отражаются под кодом 1011417 (письмо ФНС от 25.06.2015 N ГД-4-3/11067@).

В 2015 году изменились требования по документальному подтверждению обоснованности применения нулевой ставки НДС в отношении услуг:

- по транспортировке экспортируемых товаров (пункты 3.7 и 5 ст. 165 НК РФ);

- по перевозке пассажиров и багажа (пункты 6 и 6.1 ст. 165 НК РФ).

С 1 октября 2015 года у налогоплательщиков, осуществляющих операции, облагаемые налогом по нулевой ставке, появилась возможность представлять в налоговый орган реестры документов, необходимых для подтверждения обоснованности нулевой ставки и налоговых вычетов (реестры таможенных деклараций (полных таможенных деклараций), перевозочных, товаросопроводительных и иных документов, подтверждающих факт оказания услуг).

В соответствии с новым п. 15 ст. 165 НК РФ указанные реестры представляются в электронной форме по установленному формату через оператора электронного документооборота. Формы данных реестров, порядок их заполнения, форматы и порядок их представления утверждает ФНС России (п. 16 ст. 165 НК РФ).

Заметим, что в случае представления реестров в электронной форме налоговый орган, проводящий камеральную проверку, вправе истребовать у налогоплательщика копии документов, сведения из которых включены в реестры. Эти копии должны быть представлены налогоплательщиком в течение 20 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа. Если истребованные копии документов не будут представлены в указанный выше срок, право на применение нулевой ставки считается неподтвержденным (п. 15 ст. 165 НК РФ).

Кроме того, согласно пунктам 17 и 18 ст. 165 НК РФ таможенные органы будут в электронном виде передавать в ФНС сведения, необходимые для проверки обоснованности применения нулевой ставки НДС и налоговых вычетов.

# 1.2.2.2. Ставка 10%

С 1 июля 2015 года по 31 декабря 2017 года в отношении услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (за исключением перевозок в Крым и Севастополь и обратно) введена ставка НДС в размере 10% (новый подп. 6 п. 2 ст. 164 НК РФ).

# 1.2.3. Вычеты

# 1.2.3.1. Нормируемые расходы

До 1 января 2015 года п. 7 ст. 171 НК РФ регулировал порядок применения вычетов по расходам, которые в целях налогообложения прибыли нормируются.

Пункт 7 ст. 171 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 г.) состоял из двух абзацев.

Согласно первому абзацу этого пункта вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам на проезд к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

При этом во втором абзаце сказано:

"В случае если в соответствии с главой 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам".

Порядок применения п. 7 ст. 171 НК РФ в течение многих лет вызывал многочисленные споры на практике. Причина споров - некорректная формулировка этого пункта, которая не позволяла однозначно ответить на вопрос: к каким расходам следует применять абз. 2 п. 7 ст. 171 НК РФ? Ко всем расходам, которые принимаются для целей налогообложения прибыли не в полном объеме, а в пределах установленных нормативов, или только к расходам на командировки и представительским расходам, которые явно поименованы в первом абзаце?

Минфин и налоговые органы, как и следовало ожидать, считали, что вычет НДС по любым расходам, которые для целей налогообложения прибыли нормируются, производится только в той части, которая приходится на норматив, признаваемый в целях налога на прибыль (письма Минфина России от 17.02.2011 N 03-07-11/35, от 06.11.2009 N 03-07-11/285, от 10.10.2008 N 03-07-07/105, от 09.04.2008 N 03-07-11/134).

НДС по сверхнормативным расходам к вычету не принимается.

Этот вывод распространялся чиновниками в том числе и на расходы на рекламу, которые нормируются в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ, и на расходы на содержание объектов ОПХ, признаваемые в целях налогообложения по нормативам в соответствии со ст. 275.1 НК РФ.

В то же время в судебном порядке налогоплательщикам удавалось отстаивать иную позицию. Судьи соглашались с тем, что ограничение суммы вычета, установленное п. 7 ст. 171 НК РФ, распространяется только на расходы на командировки и представительские расходы\*(18) (см., например, постановления ФАС Московского округа от 30.11.2012 N А40-135314/11-107-565 и от 26.02.2010 N КА-А40/978-10).

Заметим, что в 2010 году к такому выводу пришел и Президиум ВАС РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 N 2604/10).

С 2015 года предмета для подобных споров больше нет, поскольку с 1 января 2015 года абз. 2 п. 2 ст. 171 НК РФ утратил свою силу.

С 2015 года по всем расходам, нормируемым в целях исчисления налога на прибыль, кроме представительских, НДС можно принимать к вычету в полной сумме (в том числе и в части, приходящейся на сверхнормативные расходы).

По представительским расходам НДС, как и прежде, принимается к вычету только в пределах норматива, установленного п. 2 ст. 264 НК РФ (4% суммы расходов на оплату труда).

# 1.2.3.2. Период применения вычета

С 1 января 2015 года в ст. 172 НК РФ появился новый п. 1.1, которым установлено, что "налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией".

Таким образом, с 1 января 2015 года у вас появилось законное право самостоятельно выбирать, в каком квартале заявить "входной" НДС к вычету. Сделать это можно в любом квартале в течение трех лет с момента принятия на учет соответствующих товаров (работ, услуг) - не позднее налогового периода, в котором истекает трехлетний срок, исчисляемый с момента принятия товаров к учету (письмо Минфина России от 06.08.2015 N 03-07-11/45515).

Заметим, что если налогоплательщик заявит вычет не в том периоде, в котором были приняты к учету приобретенные товары (работы, услуги), а позднее, он не обязан давать налоговым органам какие-либо пояснения относительно того, почему вычет заявлен им позднее. Вычет в любом случае правомерен, если с момента принятия к учету товаров (работ, услуг) прошло менее трех лет.

Новая норма, предусмотренная п. 1.1 ст. 172 НК РФ, дает налогоплательщикам право не только переносить вычеты на более поздние периоды, но и заявлять "входной" НДС к вычету по одному счету-фактуре частями в разных налоговых периодах в течение трех лет.

Соответствующие разъяснения можно найти в письме Минфина России от 09.04.2015 N 03-07-11/20293.

Пример 1.6

В мае 2015 года организация приобрела (приняла к учету) товары для перепродажи на сумму 1180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Продавец выписал организации счет-фактуру N 125 от 15.05.2015, в котором указана сумма НДС - 180 000 руб.

Организация приняла решение разбить этот вычет на три квартала. Во II квартале 2015 года к вычету были заявлены 100 000 руб., в III квартале 2015 года - 50 000 руб., в IV квартале 2015 года - 30 000 руб.

В такой ситуации полученный счет-фактура регистрируется в книге покупок организации три раза. При этом все три раза все графы книги покупок, кроме графы 16 "Сумма НДС по счету-фактуре", заполняются одинаково (в них переносятся данные из соответствующих граф и строк счета-фактуры). И лишь в графе 16 книги покупок следует каждый раз указывать не всю сумму НДС, указанную в счете-фактуре, а только ту часть, которая заявляется к вычету в данном квартале.

Таким образом, при регистрации полученного от продавца счета-фактуры в книге покупок за II квартал в графе 16 указывается сумма 100 000 руб., в книге покупок за III квартал - 50 000 руб., в книге покупок за IV квартал - 30 000 руб.

Обратите внимание! В письме Минфина России от 09.04.2015 N 03-07-11/20293 есть одно важное уточнение. По мнению Минфина России, дробить вычет по одному счету-фактуре можно при приобретении любых товаров (работ, услуг), за исключением основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов.

Свою позицию чиновники обосновывают нормами абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ, согласно которым "вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов, указанных в пунктах 2 и 4 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов".

Таким образом, сумма "входного" НДС по основным средствам, нематериальным активам и оборудованию к установке не может заявляться к вычету в разных налоговых периодах по частям. В соответствии с п. 1.1 ст. 172 НК РФ вы можете заявить эту сумму НДС к вычету в любом квартале в течение трех лет с момента принятия к учету соответствующего объекта, но дробить ее на несколько кварталов, по мнению Минфина, нельзя.

Обратите внимание! Установленное в п. 1.1 ст. 172 НК РФ правило, дающее право воспользоваться вычетом в любом квартале в течение трех лет, касается не всех налоговых вычетов, а только тех, которые предусмотрены п. 2 ст. 171 НК РФ.

В пункте 2 ст. 171 НК РФ предусмотрен вычет НДС в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), приобретаемых (в том числе ввозимых на территорию РФ) для осуществления операций, облагаемых НДС, а также в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Что касается иных вычетов (т.е. вычетов, предусмотренных другими пунктами ст. 171 НК РФ), то, по мнению Минфина России, права заявлять их в течение трех лет у налогоплательщиков нет. Такие вычеты могут быть заявлены (отражены в декларации) лишь в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика выполнены соответствующие условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ (письма Минфина России от 21.07.2015 N 03-07-11/41908, от 09.04.2015 N 03-07-11/20290).

Так, например, вычет сумм НДС, исчисленных при получении авансов и предоплат, производится в периоде отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ). А вычет сумм НДС по командировочным расходам - в том периоде, когда был утвержден авансовый отчет о командировке (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Обязательным условием для вычета "входного" НДС является наличие правильно оформленного счета-фактуры продавца. Это значит, что в общем случае вычет "входного" НДС по принятым к учету товарам (работам, услугам) может быть заявлен налогоплательщиком только после получения соответствующего счета-фактуры от продавца. Пока счета-фактуры нет, вычетом воспользоваться нельзя.

Если покупатель принял к учету приобретенные товары (работы, услуги), например, в марте 2015 года, то воспользоваться вычетами в I квартале он сможет только в том случае, если счет-фактура будет предоставлен продавцом не позднее 31 марта. Если же счет-фактура поступит от продавца уже в апреле, то вычеты можно заявить не ранее II квартала.

Такой подход действовал всегда, однако с 1 января 2015 года он применяется с небольшим уточнением.

Согласно новому подп. 1.1 ст. 172 НК РФ, действующему с 1 января 2015 года, если счет-фактура получен покупателем от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав после завершения того квартала, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного срока представления налоговой декларации за этот квартал, покупатель вправе принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с того квартала, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет.

Таким образом, если товары (работы, услуги) приняты к учету, например, в I квартале 2015 года, а счет-фактура получен от продавца в апреле, но до 25-го числа, вычет по этому счету-фактуре при желании может быть заявлен покупателем в декларации по НДС за I квартал 2015 года.

Заметим, что новая норма пункта 1.1 ст. 172 НК РФ в большей степени актуальна для налогоплательщиков, получающих счета-фактуры в электронном виде, так как именно в этом случае дата фактического получения счета-фактуры однозначно определяется системой электронного документооборота.

Обратите внимание! Выше было отмечено, что с 1 января 2015 года в ст. 172 НК РФ появился новый п. 1.1, который позволяет налогоплательщикам заявлять вычеты "входного" НДС в течение трех лет с момента принятия к учету соответствующих товаров (работ, услуг).

Однако нужно иметь в виду, что такое право было у налогоплательщиков и до 1 января 2015 года.

Именно такие разъяснения содержатся в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33. В нем указано, что в силу п. 2 ст. 173 НК РФ положительная разница, образовавшаяся в результате превышения суммы вычетов над суммами налога, подлежит возмещению налогоплательщику при условии подачи налоговой декларации до истечения трехлетнего срока. Поскольку указанной нормой не предусмотрено иное, налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из периодов в пределах данного срока. Трехлетний срок должен соблюдаться и при включении вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

Таким образом, с учетом позиции Пленума ВАС РФ вы имеете полное право пользоваться вычетами в любом квартале в течение трех лет, в том числе и в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных (принятых к учету) до 1 января 2015 года.

# 1.2.4. Восстановление НДС

# 1.2.4.1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Статья 145 НК РФ позволяет налогоплательщикам при определенных условиях получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. Освобождение может быть получено в течение года начиная с 1-го числа любого месяца.

При этом налогоплательщик, получивший такое освобождение, обязан восстановить ранее принятые к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к тем товарам (работам, услугам), которые не были использованы до даты получения освобождения. Это требование содержится в п. 8 ст. 145 НК РФ.

До 1 января 2015 года п. 8 ст. 145 НК РФ обязывал во всех случаях восстанавливать налог сразу же после отправки уведомления об использовании права на освобождение последним налоговым периодом перед отправкой уведомления. Таким образом, налогоплательщик, который начал пользоваться освобождением, например, во II квартале (не важно, с какого месяца II квартала - с 1 апреля, с 1 мая или с 1 июня), обязан был произвести восстановление НДС в I квартале (отразить восстановленные суммы НДС в декларации по НДС за I квартал).

Однако с 1 января 2015 года в п. 8 ст. 145 НК РФ появилось следующее уточнение.

Если налогоплательщик начинает использовать право на освобождение, предусмотренное ст. 145 НК РФ, со второго или с третьего месяца квартала, восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, начиная с которого указанные лица используют право на освобождение.

Таким образом, если вы начинаете пользоваться освобождением с первого месяца квартала, то "входной" НДС восстанавливается в предыдущем квартале. При использовании освобождения, например, с 1 апреля, "входной" НДС нужно восстановить 31 марта и отразить восстановленные суммы в декларации по НДС за I квартал.

Если же вы начнете пользоваться освобождением со второго или третьего месяца квартала, то "входной" НДС восстанавливается в текущем квартале. Например, при использовании освобождения с 1 мая или с 1 июня налог восстанавливается соответственно 30 апреля или 31 мая, и восстановленная сумма отражается в декларации по НДС за II квартал.

# 1.2.4.2. Воздушные, морские и речные суда

По всем объектам основных средств, за исключением объектов недвижимости, суммы "входного" НДС, ранее заявленные к вычету, восстанавливаются по правилам, установленным в п. 3 ст. 170 НК РФ.

Суммы "входного" НДС по объектам недвижимости восстанавливаются в особом порядке, который до 1 января 2015 года был закреплен в п. 6 ст. 171 НК РФ, а после этой даты содержится в новой ст. 171.1 НК РФ.

Этот особый порядок применяется в отношении всех объектов недвижимости (купленных, построенных своими силами либо силами сторонних подрядчиков), НДС по которым при их приобретении (строительстве как подрядным, так и хозяйственным способом) был предъявлен к вычету.

До 1 января 2015 года особый порядок восстановления НДС, который тогда был закреплен в п. 6 ст. 171 НК РФ, распространялся на все объекты недвижимости за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов. Суммы НДС по воздушным, морским судам и судам внутреннего плавания, принятые к вычету, в случае их последующего использования для осуществления операций, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и операций, не облагаемых НДС, следовало восстанавливать по общим правилам, установленным подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ (письмо Минфина России от 12.02.2014 N 03-07-08/5622).

С 1 января 2015 года особый порядок восстановления НДС по объектам недвижимости, во-первых, "переехал" из п. 6 ст. 171 НК РФ в новую ст. 171.1 НК РФ и, во-вторых, распространен также и на приобретенные или ввезенные на территорию РФ морские суда, суда внутреннего плавания, суда смешанного (река - море) плавания, воздушные суда и двигатели к ним.

В чем состоит особый порядок восстановления НДС, предусмотренный ст. 171.1 НК РФ?

Если объект недвижимости начинает использоваться для осуществления операций, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ (т.е. операций, не облагаемых НДС\*(19)), то ранее принятые к вычету суммы НДС нужно восстановить.

При этом в отличие от общих правил восстановления, предусмотренных п. 3 ст. 170 НК РФ, восстановление налога по объектам недвижимости осуществляется не единовременно, а в течение нескольких лет в соответствии со следующими правилами.

1. Налог восстанавливается в течение 10 лет начиная с года, в котором по объекту было начато начисление амортизации в целях налогообложения прибыли. По окончании каждого календарного года в течение указанных десяти лет налогоплательщик обязан отражать восстановленную сумму налога в Декларации по НДС за последний налоговый период каждого календарного года из десяти.

2. Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом, и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год\*(20).

3. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость объекта недвижимости не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ\*(21).

4. Восстанавливать НДС не нужно в отношении основных средств, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

5. Сумма налога, подлежащая восстановлению в данном конкретном году, отражается в книге продаж в последнем месяце этого года (в декабре). В этих целях в книге продаж регистрируется бухгалтерская справка-расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в федеральный бюджет за текущий календарный год (п. 14 Правил ведения книги продаж - Приложение N 5 к Постановлению N 1137).

Порядок восстановления НДС, установленный ст. 171.1 НК РФ (до 1 января 2015 г. - п. 6 ст. 171 НК РФ), действует в отношении только тех объектов недвижимости, которые начали амортизироваться после 1 января 2006 года. Воздушные, морские, речные суда и двигатели к ним подпадают под этот порядок только в том случае, если они начали амортизироваться после 1 января 2015 года.

Что касается объектов недвижимости, введенных в эксплуатацию до 2006 года, также морских, речных и воздушных судов, введенных в эксплуатацию до 1 января 2015 года, то "входной" НДС по этим объектам восстанавливается по общим правилам, предусмотренным подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Согласно подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по этим объектам, подлежат восстановлению при дальнейшем использовании основных средств для осуществления операций, не облагаемых НДС, в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки (письма Минфина России от 09.04.2015 N 03-07-11/20074, от 01.04.2014 N 03-07-РЗ/14415).

Обратите внимание! Предусмотренный ст. 171.1 НК РФ порядок восстановления НДС по объектам недвижимости не позволяет одновременно применять положения этой статьи и п. 4 ст. 170 НК РФ.

Это значит, что приобретаемые (строящиеся) объекты недвижимости не участвуют в раздельном учете "входного" НДС.

Если приобретенный (строящийся) объект планируется использовать одновременно в операциях, облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения, то "входной" НДС по этому объекту принимается к вычету в полном объеме в общеустановленном порядке (т.е. без распределения между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями). В дальнейшем, в процессе использования объекта, заявленный к вычету НДС восстанавливается по правилам, предусмотренным ст. 171.1 НК РФ.

Соответствующие разъяснения можно найти в письме ФНС России от 28.11.2008 N ШС-6-3/862@. Заметим, что разъяснения даны в отношении правил восстановления, закрепленных до 1 января 2015 года в п. 6 ст. 171 НК РФ, однако они в полной мере распространяются и на правила, закрепленные в ст. 171.1 НК РФ, так как эти правила полностью идентичны тем, которые присутствовали в п. 6 ст. 171 НК РФ.

Проиллюстрируем порядок применения ст. 171.1 НК РФ (до 1 января 2015 г. - п. 6 ст. 171 НК РФ) на конкретном примере.

Пример 1.7

Организация в 2012 году приобрела административное здание для осуществления деятельности, облагаемой НДС и освобожденной от налогообложения. Стоимость здания - 118 000 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 000 руб.). Весь "входной" НДС в 2012 году был предъявлен к вычету. Здание начало амортизироваться в налоговом учете в 2012 году.

В данном случае восстановление налога по зданию осуществляется в течение 10 лет, с 2012 по 2021 годы включительно.

Общая сумма выручки составила:

в 2012 году 28 000 000 руб., в том числе от необлагаемых операций - 2000 000 руб.;

в 2013 году - 30 000 000 руб., в том числе от необлагаемых операций - 1500 000 руб.;

в 2014 году - 35 000 000 руб., в том числе от необлагаемых операций - 4200 000 руб.;

в 2015 году - 40 000 000 руб., в том числе от необлагаемых операций - 5000 000 руб.

Сумма налога, подлежащая восстановлению в каждом году, определяется как одна десятая суммы налога, принятой к вычету, в доле, приходящейся на необлагаемые операции за этот год.

Сумма налога, подлежащая восстановлению:

в 2012 году - 126 000 руб. (18 000 000 руб. : 10 х (2000 000 руб. : 28 000 000 руб.));

в 2013 году - 90 000 руб. (18 000 000 руб. : 10 х (1500 000 руб. : 30 000 000 руб.));

в 2014 году - 216 000 руб. (18 000 000 руб. : 10 х (4200 000 руб. : 35 000 000 руб.));

в 2015 году - 225 000 руб. (18 000 000 руб. : 10 х (5000 000 руб. : 40 000 000 руб.)).

Ежегодно (с 2012 по 2021 годы), в декабре каждого года, после проведения соответствующих расчетов организация восстанавливает сумму "входного" НДС и включает ее в расходы. Эта сумма отражается в книге продаж за IV квартал соответствующего года.

В частности, в декабре 2015 года в бухгалтерском учете необходимо сделать проводки:

Д-т счета 68 - К-т счета 19 - 225 000 руб. - СТОРНО на сумму НДС, подлежащую восстановлению;

Д-т счета 91 - К-т счета 19 - 225 000 руб. - восстановленная сумма НДС включена в состав расходов.

Для отражения информации о восстановлении "входного" НДС по объектам недвижимости и по расходам на реконструкцию (модернизацию) недвижимости в декларации по НДС предусмотрено специальное Приложение 1 к Разделу 3 "Сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за истекший календарный год и предыдущие календарные годы".

Это приложение заполняется один раз в год и представляется в налоговый орган в составе декларации по НДС за последний квартал соответствующего года.

Приложение заполняется по всем объектам и реконструкциям (модернизациям), подпадающим под действие ст. 171.1 НК РФ.

При наличии у организации в составе основных средств нескольких объектов, подпадающих под действие ст. 171.1 НК РФ, приложение заполняется отдельно по каждому из них.

Если организация восстанавливает НДС как по самому объекту недвижимости, так и по расходам на его реконструкцию (модернизацию), то в состав Декларации по НДС придется включать два Приложения 1 к Разделу 3 - одно по самому объекту недвижимости, а второе по расходам на его реконструкцию (модернизацию).

В каждом приложении рассчитывается сумма НДС, подлежащая восстановлению по данному конкретному объекту (по данной конкретной реконструкции) (графа 4 строки 080).

Сумма НДС, подлежащая восстановлению за отчетный год, переносится в строку 080 Раздела 3 Декларации по НДС, составленной за последний квартал года.

Обратите внимание! При наличии в составе основных средств объектов, подпадающих под действие ст. 171.1 НК РФ, налогоплательщик обязан ежегодно заполнять соответствующие приложения, независимо от того, использовал ли он в данном конкретном году эти объекты для осуществления не облагаемых НДС операций.

Если объект не использовался при осуществлении не облагаемых НДС операций, то в графах 2-4 (в которых производится расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению) по строке 080 ставятся прочерки.

# 1.2.4.3. Применение ставки 0%

С 1 октября 2011 года до 31 декабря 2014 года в п. 3 ст. 170 НК РФ присутствовал подп. 5, который обязывал налогоплательщиков восстанавливать ранее заявленные к вычету суммы НДС в случае дальнейшего использования приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке.

С 1 января 2015 года подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ утратил свою силу.

В этой связи возник очевидный вопрос: означает ли это, что с 1 января 2015 года у налогоплательщиков отсутствует обязанность восстанавливать ранее заявленные к вычету суммы "входного" НДС, относящиеся к товарам (работам, услугам), использованным в операциях, облагаемых НДС по ставке 0%?

Сразу скажем, что эта обязанность у налогоплательщиков, осуществляющих операции, облагаемые налогом по нулевой ставке, несмотря на отмену подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, безусловно, сохранилась (см. письма Минфина России от 28.08.2015 N 03-07-08/49710, от 08.05.2015 N 03-07-11/26720).

Напомним, что отмененный подпункт появился в главе 21 НК РФ только с 1 октября 2011 года. Однако и до этой даты налоговые органы настаивали на необходимости восстановления НДС (см., например, письма Минфина России от 25.10.2010 N 03-07-08/301, от 11.11.2004 N 03-04-08/117).

Более того, необходимость восстановления НДС при совершении операций, облагаемых налогом по нулевой ставке, была закреплена в Порядке заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденном Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н (далее - Порядок заполнения старой формы декларации по НДС).

Таким образом, подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, появившийся в НК РФ с октября 2011 года, фактически просто узаконил позицию налоговых органов, которой они придерживались и до этой даты.

Однако формулировка подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ породила ряд проблем, поскольку налоговые органы "углядели" разницу между правилами восстановления, закрепленными в Порядке заполнения старой формы декларации по НДС, и правилами, закрепленными после 1 октября 2011 года в подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ.

В письме ФНС от 15.09.2011 N ЕД-4-3/15009 было указано, что нормами, действовавшими до 1 октября 2011 года, не было предусмотрено восстановление сумм налога по основным средствам и (или) нематериальным активам, ранее правомерно принятым к вычету, в случае дальнейшего использования этих основных средств (нематериальных активов) при совершении операций, облагаемых налогом по нулевой ставке.

Новый же подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, который появился в главе 21 НК РФ с 1 октября 2011 года, обязал налогоплательщиков восстанавливать НДС в том числе и по основным средствам (нематериальным активам), использованным для осуществления "нулевых" операций.

В этой связи, по мнению налоговиков, с 1 октября 2011 года у налогоплательщиков появилась обязанность восстанавливать НДС по объектам основных средств и нематериальных активов, которые приняты на учет и введены в эксплуатацию после 1 октября 2011 года (см., например, письмо Минфина России от 19.04.2012 N 03-07-08/115).

Минфин и ФНС пришли к выводу о том, что подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывает налогоплательщиков восстанавливать НДС по всем объектам основных средств, которые так или иначе используются в операциях, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке.

Позиция этих ведомств наиболее полно отражена в письме Минфина России от 01.06.2012 N 03-07-15/56, которое было доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 14.06.2012 N ЕД-4-3/9782@.

Однако ВАС РФ признал такой подход налоговых органов не соответствующим НК РФ.

Дело в том, что подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывал восстанавливать налог не по всем объектам основных средств, используемым в нулевых операциях, а только по тем, которые используются для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке.

Об основных средствах, используемых при производстве товаров (работ, услуг), которые в дальнейшем реализованы со ставкой 0%, в этом подпункте ничего не говорилось.

На это и указал ВАС РФ в своем Решении от 26.02.2013 N 16593/12.

Проанализировав подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, судьи пришли к выводу, что применительно к основным средствам правила, установленные этим подпунктом, относятся только к средствам труда, используемым в операциях по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0%. На основные средства, используемые налогоплательщиком при производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются.

В этой связи отдельные положения письма Минфина России от 01.06.2012 N 03-07-15/56, в которых содержались рекомендации относительно порядка восстановления НДС по объектам основных средств, были признаны судом не соответствующими Налоговому кодексу и не действующими.

Итак, ВАС РФ пришел к выводу, что подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывает восстанавливать НДС в отношении только тех объектов, которые используются при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по ставке 0%. По основным средствам, использованным в процессе производства экспортной продукции, ранее заявленные к вычету суммы НДС восстанавливать не надо.

Минфин России решил с этим подходом не спорить (см. письмо Минфина России от 24.11.2014 N 03-07-11/59621).

При этом возник резонный вопрос: как выделить объекты основных средств, которые используются исключительно при реализации товаров?

Возьмем производственное предприятие, которое реализует на экспорт продукцию собственного производства. Очевидно, что оборудование, на котором производится продукция, равно как и производственные здания, в которых расположено это оборудование, - это основные средства, используемые при производстве продукции. На них, как указал ВАС РФ, требование о восстановлении НДС не распространяется. А какие же основные средства используются при реализации? Неужели тот компьютер, на котором работает менеджер, заключающий экспортные контракты?

Вряд ли законодатель имел в виду именно это. Очевидно, что в такой трактовке нормы подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ просто-напросто бессмысленны. Поэтому самым простым выходом из создавшегося положения стала отмена этого подпункта.

В итоге с 1 января 2015 года подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ утратил свою силу, и, по сути, мы вернулись к тому положению, которое де-факто существовало до 1 октября 2011 года. А положение это таково.

Пунктом 3 ст. 172 НК РФ установлен особый порядок получения вычетов в отношении товаров (работ, услуг), которые используются в операциях, облагаемых налогом по нулевой ставке. Соответственно, если при приобретении товаров (работ, услуг) "входной" НДС был заявлен к вычету по общим правилам, то в случае последующего использования этих товаров (работ, услуг) в "нулевых" операциях ранее заявленные к вычету суммы НДС надо восстановить, а затем заявить к вычету в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 172 НК РФ.

Заметим, что соответствующие положения включены и в Порядок заполнения новой декларации по НДС, которая применяется с 2015 года\*(22). Согласно п. 38.5 Порядка при заполнении Раздела 3 декларации по НДС в графе 5 по строке 080 (в том числе в графе 5 по строке 100) отражается сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченная им при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%.

Обратите внимание! Основные средства ни в п. 3 ст. 172 НК РФ, ни в п. 38.5 Порядка заполнения декларации по НДС не упоминаются. Поэтому суммы НДС, правомерно предъявленные к вычету при приобретении основных средств, восстанавливать не требуется, даже если впоследствии эти основные средства полностью либо частично начинают использоваться в операциях, облагаемых налогом по нулевой ставке.

Требование о восстановлении НДС распространяется лишь на товары (работы, услуги), используемые в "нулевых" операциях.

При этом предполагается следующий порядок учета "входного" НДС.

Если на момент приобретения товаров (работ, услуг) известно, что они прямо предназначены для операций, облагаемых налогом по нулевой ставке, то "входной" НДС ставится к вычету по особым правилам, установленным п. 3 ст. 172 НК РФ. Этот НДС предъявляется к вычету в том периоде, в котором будет собран комплект документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки (в отдельном Разделе 4 декларации по НДС за тот период, в котором собран комплект документов).

Если же назначение приобретенных товаров (работ, услуг) изначально неизвестно (т.е. они в равной мере могут быть использованы как в операциях, облагаемых НДС по ставке 18 или 10%, так и в операциях, облагаемых налогом по нулевой ставке), то "входной" НДС может быть заявлен к вычету по общим правилам (соответствующие суммы отражаются в составе вычетов в Разделе 3 декларации по НДС). При этом в случае последующего использования приобретенных товаров (работ, услуг) в "нулевых" операциях ранее предъявленные к вычету суммы НДС подлежат восстановлению\*(23) (отражаются по строкам 080 и 100 Раздела 3 декларации по НДС) с последующим предъявлением к вычету в особом порядке, предусмотренном п. 3 ст. 172 НК РФ (с отражением в Разделе 4 декларации по НДС).

# 1.2.5. Книги покупок и продаж

В состав новой формы декларации по НДС, которая применяется с 2015 года, входят отдельными разделами сведения из книги покупок (Раздел 8 декларации) и книги продаж (Раздел 9 декларации). Основная задача, которую призвана решить новая форма декларации, - обеспечение автоматической проверки правомерности вычетов, заявленных налогоплательщиком в книге покупок и, соответственно, в Разделе 8 декларации по НДС.

При проведении проверки Раздела 8 декларации автоматизированная система в первую очередь анализирует код вида операции, поскольку весь алгоритм проверки "завязан" именно на эти коды.

Указание неправильного кода вида операции приводит к тому, что программа неправильно воспринимает соответствующую запись в книге покупок, и, как следствие, налогоплательщик получает требование из налоговой инспекции о представлении пояснений по ошибкам, выявленным при камеральной проверке декларации.

С 2015 года успешное прохождение камеральной проверки во многом зависит именно от правильности указания кодов видов операций в книгах покупок и книгах продаж.

Коды видов операций, которые следует указывать при заполнении книг покупок и книг продаж, утверждены Приказом ФНС от 14.02.2012 N ММВ-7-3/83@. Кроме того, ФНС выпустила письмо от 22.01.2015 N ГД-4-3/794@ "О порядке применения кодов видов операций по НДС". В письме указано, что ФНС России проводит работу по подготовке изменений в приказ ФНС России от 14.02.2012 N ММВ-7-3/83@, предусматривающих уточнение редакции действующего перечня кодов видов операций, а также дополнение этого перечня новыми кодами.

До появления нового приказа Федеральная налоговая служба рекомендует при заполнении кодов видов операций в соответствующих графах журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж использовать указанные в приложении к письму дополнительные коды видов операций:

16 - Получение продавцом товаров, возвращенных покупателем, не являющимся налогоплательщиком налога на добавленную стоимость, за исключением операций, перечисленных по коду 17;

17 - Получение продавцом товаров, возвращенных покупателем - физическим лицом, оплаченных наличным расчетом;

18 - Составление или получение корректировочного счета-фактуры в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цен (тарифов) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав;

19 - Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с территории государств Евразийского экономического союза (ЕАЭС);

20 - Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

21 - Операции по восстановлению сумм налога, перечисленные в п. 8 ст. 145, п. 3 ст. 170, ст. 171.1 НК РФ, а также при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0%;

22 - Операции по возврату авансовых платежей в случаях, перечисленных в абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ, а также операции, перечисленные в п. 6 ст. 172 НК РФ;

23 - Приобретение услуг, оформленных бланками строгой отчетности, в случаях, предусмотренных п. 7 ст. 171 НК РФ;

24 - Регистрация счетов-фактур в книге покупок в случаях, предусмотренных абз. 2 п. 9 ст. 165 и п. 10 ст. 171 НК РФ;

25 - Регистрация счетов-фактур в книге покупок в отношении сумм налога, ранее восстановленных при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0%;

26 - Составление первичных учетных документов при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, не являющимся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, и налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

27 - Составление счета-фактуры на основании двух и более счетов-фактур при реализации и (или) приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав в случае, предусмотренном п. 3.1 ст. 169 НК РФ, а также получение указанного счета-фактуры налогоплательщиком;

28 - Составление счета-фактуры на основании двух и более счетов-фактур при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав в случае, предусмотренном п. 3.1 ст. 169 НК РФ, а также получение указанного счета-фактуры налогоплательщиком.

С 1 октября 2014 года налогоплательщики получили право не составлять счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, если покупатели этих товаров (работ, услуг) не являются плательщиками НДС (подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ).

При этом остался открытым вопрос о том, как в этом случае следует вести книгу продаж.

Ответ на этот вопрос содержится в письме ФНС России от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@. В письме указано, что в случае несоставления счетов-фактур на основании подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ в книге продаж могут быть зарегистрированы первичные учетные документы, подтверждающие совершение фактов хозяйственной жизни, или иные документы (например, бухгалтерская справка-расчет), содержащие суммарные (сводные) данные по указанным операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

Таким образом, отказавшись от выставления счетов-фактур в адрес покупателей - неплательщиков НДС, организация может отражать суммарные данные о таких операциях за месяц или даже за квартал в каком-либо внутреннем документе, например бухгалтерской справке. В этом случае именно этот документ (бухгалтерская справка) регистрируется в книге продаж (с кодом вида операции "26"). Таким образом, при наличии большого количества покупателей - неплательщиков НДС организация может существенно сократить количество составляемых счетов-фактур, а также уменьшить количество записей в книге продаж и, соответственно, объем декларации по НДС.

В приведенной ниже таблице 1.1 мы привели коды видов операций в отношении тех хозяйственных операций, которые наиболее часто встречаются в деятельности налогоплательщиков.

Таблица 1.1

# Коды видов операций при заполнении книг покупок и книг продаж

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Операция | Регистрируемый документ | | Код вида операции |
| книга продаж | книга покупок |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Получен аванс от покупателя | Авансовый счет-фактура |  | 02 |
| 2 | Отгрузка товаров (работ, услуг), облагаемых НДС | Отгрузочный счет-фактура |  | 01 |
| 3 | Вычет НДС, исчисленного при получении аванса, в момент отгрузки товаров (работ, услуг) в счет ранее полученного аванса |  | Авансовый счет-фактура | 22 |
| 4 | Вычет НДС, исчисленного при получении аванса, в момент возврата аванса покупателю |  | Авансовый счет-фактура | 22 |
| 5 | Отгрузка товаров (работ, услуг) покупателю-неплательщику НДС без счета-фактуры | Первичный документ или бухгалтерская справка |  | 26 |
| 6 | Вычет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам |  | Счет-фактура, полученный от продавца | 01 |
| 7 | Вычет НДС по расходам на проезд к месту командировки и обратно |  | Бланк строгой отчетности (билет с выделенной суммой НДС\*(24)) | 23 |
| 8 | Вычет НДС по расходам на проживание в период командировки |  | Счет-фактура гостиницы | 01 |
| 9 | Вычет НДС по расходам на проживание в период командировки |  | Бланк строгой отчетности на услуги гостиницы с выделенной суммой НДС\*(25) | 23 |
| 10 | Вычет НДС по товарам, ввезенным на территорию РФ, с уплатой НДС на таможне |  | Таможенная декларация | 20 |
| 11 | Вычет НДС по товарам, ввезенным на территорию РФ из стран-участниц ЕАЭС\*(26) |  | Заявление о ввозе товаров | 19 |
| 12 | Вычет НДС по авансу, перечисленному продавцу |  | Авансовый счет-фактура (полученный от продавца) | 02 |
| 13 | Восстановление НДС по авансу, перечисленному продавцу, в момент принятия к учету товаров (работ, услуг), поступивших в счет этого аванса | Авансовый счет-фактура (полученный от продавца) |  | 21 |
| 14 | Корректировка стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону увеличения (продавец) | Корректировочный счет-фактура |  | 01 |
| 15 | Корректировка стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону уменьшения (продавец) |  | Корректировочный счет-фактура | 18 |
| 16 | Корректировка стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону увеличения (покупатель) |  | Корректировочный счет-фактура, полученный от продавца | 01 |
| 17 | Корректировка стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону уменьшения (покупатель) | Корректировочный счет-фактура, полученный от продавца |  | 18 |
| 18 | Восстановление сумм "входного" НДС, ранее заявленных к вычету | Счет-фактура |  | 21 |
| 19 | Повторный вычет ранее восстановленных сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, облагаемых налогом по ставке 0% |  | Счет-фактура | 25 |
| 20 | Исчисление НДС налоговым агентом | Счет-фактура |  | 06 |
| 21 | Вычет суммы НДС, уплаченной в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента |  | Счет-фактура | 06 |
| 22 | Возврат покупателем товаров, ранее принятых к учету | Счет-фактура\*(27) |  | 03 |
| 23 | Получение продавцом товаров, возвращенных покупателем - плательщиком НДС |  | Счет-фактура покупателя (корректировочный счет-фактура) | 03 |

# 1.2.6. Журналы учета счетов-фактур

С 1 января 2015 года налогоплательщики НДС в общем случае освобождены от обязанности вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Соответствующие изменения внесены в п. 3 ст. 169 НК РФ. Из "дорожной карты" по совершенствованию налогового администрирования (утв. Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 N 162-р) следует, что данное изменение направлено на сокращение избыточного документооборота, поскольку отражаемая в журналах информация дублируется в книге покупок и книге продаж.

Обязанность вести журналы учета счетов-фактур с 1 января 2015 года возложена только на следующих лиц (п. 3.1 ст. 169 НК РФ):

1) комиссионеров (агентов), действующих на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента);

2) экспедиторов, осуществляющих деятельность на основе договоров транспортной экспедиции. Заметим, что обязанность вести журналы распространяется только на тех экспедиторов, которые в качестве своего дохода (по кредиту счета 90 "Выручка") признают только сумму своего вознаграждения (без стоимости услуг третьих лиц), а услуги третьих лиц "перевыставляют" своим клиентам (с отражением на счете 76);

3) лиц, выполняющих функции застройщиков\*(28).

Обратите внимание! Указанные выше лица (далее будем называть их посредниками) должны вести журналы учета счетов-фактур независимо от того, являются они сами плательщиками НДС или нет.

Обязанность вести журналы возникает у посредников (как плательщиков, так и неплательщиков НДС) в том случае, если в рамках своей посреднической деятельности они получают и выставляют (перевыставляют) своим клиентам счета-фактуры на товары (работ, услуги) третьих лиц с выделенными суммами НДС.

При этом счета-фактуры, полученные посредником от реального продавца товаров (работ, услуг), регистрируются им в части 2 журнала (Полученные счета-фактуры), а счета-фактуры, которые посредник выставил (перевыставил) своим клиентам, - в части 1 журнала (Выставленные счета-фактуры).

Счета-фактуры, выставленные посредником - плательщиком НДС на сумму своего вознаграждения, в журнале не регистрируются. Показатели таких счетов-фактур отражаются посредником в собственной книге продаж (код вида операции "01").

Покажем общие правила составления счетов-фактур и регистрации их в журналах учета счетов-фактур, установленные для посредников, на конкретном примере.

Пример 1.8

Организации "Альфа" (комитент) и "Бета" (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым организация "Бета" реализует товары, принадлежащие организации "Альфа", с участием в расчетах. Продажная стоимость товаров - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения - 10% стоимости реализованных товаров.

Организация "Альфа" передала товары организации "Бета" в январе 2015 года.

В феврале 2015 года организация "Бета" отгрузила товары покупателю (ООО "Гамма") и получила от него оплату в сумме 236 000 руб. Полученные денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения были перечислены организации "Альфа" в апреле 2015 года.

В бухгалтерском учете комиссионера (организация "Бета") делаются следующие проводки:

Январь:

Д-т счета 004 - 236 000 руб. - поступили товары от комитента.

Февраль:

К-т счета 004 - 236 000 руб. - отгружен товар покупателю;

Д-т счета 62 - К-т счета 76/Расчеты с комитентом - 236 000 руб. - отражена задолженность покупателя за отгруженные товары;

Д-т счета 51 - К-т счета 62 - 236 000 руб. - поступили средства от покупателя;

Д-т счета 76/Расчеты с комитентом - К-т счета 90 - 23 600 руб. - начислено комиссионное вознаграждение;

Д-т счета 90 - К-т счета 68 - 3600 руб. - начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения 23 600 руб. : 118 х 18).

Апрель:

Д-т счета 76/Расчеты с комитентом - К-т счета 51 - 212 400 руб. - погашена задолженность перед комитентом (236 000 руб. - 23 600 руб.).

В рассмотренном примере комиссионер уплачивает НДС только с суммы своего комиссионного вознаграждения.

Денежные средства, подлежащие перечислению комитенту (212 400 руб.), в налоговую базу у комиссионера не включаются. При этом в принципе не важно, когда эти деньги будут перечислены комитенту - в марте, апреле или позднее.

У комитента в налоговую базу по НДС в феврале включается вся стоимость проданных комиссионером товаров в сумме 200 000 рублей (без НДС), с которой комитент уплачивает НДС в размере 36 000 рублей. Эти суммы включаются комитентом в налоговую базу по НДС за I квартал 2015 года на основании информации, полученной от комиссионера (отчета комиссионера с приложенными первичными документами и счетами-фактурами). При этом не важно, когда комиссионер перечислит комитенту денежные средства, полученные им от покупателей.

В условиях рассмотренного выше примера 1.8 счета-фактуры должны выставляться в следующем порядке.

В феврале, по мере отгрузки товаров покупателю, комиссионер (организация "Бета") выставляет на имя покупателя счет-фактуру (допустим, N 1 от 16.02.2015) на полную стоимость отгруженных товаров (236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб.). Этот счет-фактура выставляется комиссионером покупателю от своего имени (продавец - комиссионер), регистрируется им в части 1 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур без регистрации в книге продаж. Копия этого счета-фактуры передается комиссионером комитенту вместе с отчетом комиссионера.

Кроме того, комиссионер (организация "Бета") выписывает комитенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения (23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб.). Этот счет-фактура выставляется комиссионером от своего имени на имя комитента по мере исполнения своих обязательств по договору (в нашем примере - в феврале) и регистрируется им в книге продаж за I квартал 2015 года (код вида операции - 01).

Комитент, получивший от комиссионера отчет с приложенной копией счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя, перевыставляет этот счет-фактуру уже от своего имени. При этом комитент повторяет в нем все реквизиты счета-фактуры, выписанного комиссионером на имя покупателя, кроме номера (номер указанному счету-фактуре присваивается комитентом в соответствии с хронологией выставляемых им счетов-фактур) и реквизитов продавца (в качестве продавца комитент указывает себя). Этот счет-фактура (допустим, N 128 от 16.02.2015) регистрируется комитентом в книге продаж за I квартал 2015 года. Второй экземпляр этого счета-фактуры передается комитентом комиссионеру, который регистрирует его в части 2 своего Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур без регистрации в книге покупок.

# Порядок заполнения журнала организацией "Бета" для **примера 1.8** (показаны только те графы, которые необходимы для данного примера)

# Часть 1. Выставленные счета-фактуры

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код вида операции | N и дата счета-фактуры | Наименование покупателя | ИНН/КПП покупателя | Сведения о посреднической деятельности | | | Стоимость товаров (работ, у луг) по счету-фактуре - всего | В том числе сумма НДС по счету-фактуре |
| наименование продавца (из графы 8 части 2) | ИНН/КПП продавца (из графы 9 части 2) | N и дата счета-фактуры, полученного от продавца (из графы 4 части 2) |
| 3 | 4 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 14 | 15 |
| 04 | 1 от 16.02.15 | ООО "Гамма" | 7702123456/770201001 | ООО "Альфа" | 7710123456/771001001 | 128 от 16.02.15 | 236 000,00 | 36 000,00 |

# Часть 2. Полученные счета-фактуры

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код вида операции | N и дата счета-фактуры | Наименование продавца | ИНН/КПП продавца | Сведения о посреднической деятельности | | | Стоимость товаров (работ, услуг) по счету-фактуре - всего | В том числе сумма НДС по счету-фактуре |
| наименование субкомиссионера (субагента) | ИНН/КПП субкомиссионера (субагента) | код вида сделки |
| 3 | 4 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 14 | 15 |
| 04 | 128 от 16.02.15 | ООО "Альфа" | 7710123456/771001001 | - | - | 2 | 236 000,00 | 36 000,00 |

Обратите внимание! Если посредник на основании одного счета-фактуры отгружает покупателю как собственные товары, так и товары, реализуемые в рамках договора комиссии, то указанный счет-фактура регистрируется посредником и в книге продаж (в части собственных товаров), и в части 1 журнала учета счетов-фактур (в части комиссионных товаров) (письмо Минфина России от 11.02.2015 N 03-07-11/5910).

Аналогичным образом решается вопрос с порядком регистрации счетов-фактур на товары (работы, услуги), которые посредник приобрел частично для себя, а частично для своего клиента.

Особенности составления счетов-фактур организациями, выполняющими функции заказчика-застройщика, и регистрации указанных счетов-фактур в журнале учета счетов-фактур разъяснен в письме ФНС от 17.08.2015 N ГД-4-3/14435.

В части 2 журнала подлежат регистрации счета-фактуры, полученные заказчиком-застройщиком (далее - заказчик) от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг) (регистрируются в хронологическом порядке по дате их получения, при этом в графе 3 части 2 журнала указывается код вид операции "13", а в графе 12 - код вида сделки "1"\*(29)).

В части 1 журнала отражаются счета-фактуры, выставленные заказчиком инвестору (в хронологическом порядке по дате их выставления). При этом показатели граф 10-12 части 1 журнала учета отражаются на основании показателей граф 4, 8, 9 части 2 журнала учета.

Заказчик выставляет счета-фактуры инвесторам в следующем порядке.

Не позднее пяти дней после передачи в установленном порядке на баланс инвестора объекта, законченного капитальным строительством, заказчик выставляет инвестору "сводный" счет-фактуру по соответствующему объекту.

"Сводный" счет-фактура составляется в двух экземплярах на основании счетов-фактур, ранее полученных заказчиком от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и поставщиков товаров (работ, услуг). Копии этих счетов-фактур, а также копии соответствующих первичных документов прилагаются заказчиком к сводному счету-фактуре, который представляется инвестору.

Первый экземпляр "сводного" счета-фактуры заказчик регистрирует в части 1 журнала учета. При этом сведения из счетов-фактур, выставленных подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), в том числе выставленных до 1 октября 2014 года\*(30), ФНС рекомендует отражать в графах 10-12 части 1 журнала учета (наименование продавца; ИНН/КПП продавца; номер и дата счета-фактуры, полученного от продавца).

Особенности составления счетов-фактур и заполнения журналов организациями-экспедиторами разъясняются в письме Минфина России от 15.04.2015 N 03-07-09/21389.

В письме справедливо говорится о том, что порядок составления счетов-фактур по услугам третьих лиц, приобретаемым экспедитором от своего имени за счет клиента, и порядок ведения экспедиторами журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур на нормативном уровне не установлены. Поэтому до внесения соответствующих изменений в Постановление Правительства РФ N 1137 при оказании услуг по договору транспортной экспедиции можно руководствоваться письмом Минфина России от 29.12.2012 N 03-07-15/161.

На основании указанного письма экспедиторы, определяющие налоговую базу по налогу на добавленную стоимость как сумму дохода, полученного в виде вознаграждения, в счете-фактуре по услуге экспедитора отражают сумму своего вознаграждения без указания стоимости услуг, приобретаемых экспедитором от своего имени за счет клиента.

По услугам третьих лиц, приобретенным экспедитором от своего имени за счет клиентов, экспедиторы могут выставлять счет-фактуру с указанием стоимости всех услуг третьих лиц, возмещаемых клиентами. При этом в строках 2 "Продавец", 2а "Адрес", 2б "ИНН/КПП продавца" такого счета-фактуры могут быть указаны данные экспедитора.

При заполнении экспедитором граф 3, 4, 8, 9 части 1 журнала учета в данных графах отражаются соответственно коды видов операций, указанные в письме ФНС от 22.01.2015 N ГД-4-3/794@, номер и дата счета-фактуры, выставленного клиенту по услугам третьих лиц экспедитором, наименование покупателя-клиента, ИНН и КПП покупателя-клиента. При заполнении граф 10-12 части 1 журнала учета отражаются соответствующие данные из счетов-фактур, полученных экспедитором по приобретенным услугам, указанные в части 2 журнала учета.

При заполнении экспедитором граф 3, 4, 8, 9 части 2 журнала учета в данных графах отражаются соответственно коды видов операций, указанные в письме ФНС от 22.01.2015 N ГД-4-3/794@, номер и дата счета-фактуры по каждой приобретенной услуге, наименование продавца каждой услуги, ИНН и КПП по каждому продавцу услуг. Графы 10-12 части 2 журнала учета экспедитором не заполняются.

Посредники (в т.ч. экспедиторы и заказчики-застройщики), ведущие журналы учета счетов-фактур, обязаны с 2015 года представлять эти журналы в налоговые органы по месту своего учета.

Посредники - плательщики НДС представляют информацию из своих журналов в составе декларации по НДС (Разделы 10 и 11 декларации), которая подается ими в налоговые органы ежеквартально в срок до 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. При этом журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, в котором отражены посреднические операции, отдельно в налоговый орган этим налогоплательщикам представлять не нужно (письмо ФНС от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@).

Посредники, не являющиеся плательщиками НДС и, соответственно, не сдающие в налоговые органы декларации по НДС, в соответствии с п. 5.2 ст. 174 НК РФ обязаны ежеквартально представлять в инспекцию по месту своего учета непосредственно журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. Срок представления журнала - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Журнал сдается в налоговые органы в электронном виде по установленному формату в соответствии с Приложением N 3 к Приказу ФНС от 04.03.2015 N ММВ-7-6/93@ "Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме" по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

При этом представление вышеуказанными лицами журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур осуществляется в рамках документооборота по представлению отдельных документов в налоговые органы (12 ДО), утвержденного Приказом ФНС от 09.11.2010 N ММВ-7-6/535@, с применением описи документов, утвержденной Приказом ФНС России от 29.06.2012 N ММВ-7-6/465@ (письмо ФНС от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@).

# 1.2.7. Декларация по НДС

Начиная с отчетности за I квартал 2015 года декларация по НДС сдается по новой форме, утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@.

В новую форму декларации включены дополнительные разделы 8-12, в которых отражаются сведения из книг покупок (раздел 8) и продаж (раздел 9), журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (разделы 10 и 11 - представляются посредниками), а также сведения из счетов-фактур в случае выставления их лицами, указанными в п. 5 ст. 173 НК РФ (раздел 12 - представляется лицами, не являющимися плательщиками НДС и (или) освобожденными от уплаты НДС, в случае если в течение квартала они выставляли покупателям счета-фактуры с выделенными суммами НДС).

По общему правилу налоговую декларацию по НДС обязаны представлять лица, являющиеся плательщиками НДС.

С 1 января 2015 года налогоплательщики представляют в налоговые органы декларацию по НДС исключительно в электронной форме по установленному формату по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Требование о представлении декларации по НДС в электронной форме распространяется в том числе и на нулевые декларации, представляемые налогоплательщиками НДС.

Налогоплательщики, пользующиеся освобождением от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, а также лица, не признаваемые плательщиками НДС, в общем случае декларации по НДС в налоговые органы сдавать не должны.

Однако из этого правила есть два исключения.

Исключение 1. Организация, пользующаяся освобождением от уплаты НДС или не являющаяся плательщиком НДС, выставила покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

В принципе законом это не запрещено. Но нужно учитывать последствия таких действий.

Пунктом 5 ст. 173 НК РФ установлено, что если такая организация выставит покупателю счет-фактуру с выделением НДС, то эта сумма налога в полном объеме должна быть уплачена ею в бюджет. При этом суммы "входного" НДС вычету из общей суммы налога не подлежат в силу подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33).

Кроме того, организации, выставившей счет-фактуру с НДС, придется сдать в налоговый орган Декларацию по НДС, причем обязательно в электронной форме (п. 5 ст. 174 НК РФ, письмо ФНС от 04.04.2014 N ГД-4-3/6132). Декларация в этом случае заполняется в сокращенном объеме: только титульный лист и Разделы 1 и 12.

Исключение 2. У организации, пользующейся освобождением от уплаты НДС или не являющейся плательщиком НДС, возникают обязанности налогового агента по НДС в соответствии со ст. 161 НК РФ.

Декларация, которую нужно представить в налоговый орган в этом случае, включает в себя только титульный лист и Разделы 1 и 2. При отсутствии показателей для заполнения Раздела 1 в строках указанного раздела ставятся прочерки. При этом в титульном листе по реквизиту "по месту нахождения (учета)" указывается код "231" (п. 3 Порядка заполнения декларации по НДС).

Декларация в такой ситуации может подаваться в бумажной форме (п. 5 ст. 174 НК РФ), если только организация в этом квартале не осуществляла посредническую деятельность, в результате которой у нее возникла обязанность по ведению журналов учета счетов-фактур.

Если налоговый агент, не являющийся плательщиком НДС (освобожденный от уплаты НДС), является посредником и ведет журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, то с 1 января 2015 года он должен подавать декларацию по НДС в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи так же, как и плательщики НДС (абз. 3 п. 5 ст. 174 НК РФ). В этом случае в состав декларации дополнительно включаются Разделы 10 и 11.

В соответствии с п. 5 ст. 174 НК РФ (в редакции, действующей с 1 января 2015 г.) декларация по НДС, которая должна быть представлена в электронной форме, а была подана на бумажном носителе, не считается представленной. Это значит, что налогоплательщик, представивший декларацию в установленный срок, но не в электронной форме, а на бумажном носителе, может быть привлечен к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление отчетности.

В этой связи еще раз повторим: с 2015 года декларация по НДС на бумажном носителе может представляться только налоговыми агентами, не являющимися налогоплательщиками НДС или являющимися налогоплательщиками НДС, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика (при условии, что они не являются посредниками, в обязанности которых входит ведение журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур).

Обратите внимание! В письме ФНС от 30.01.2015 N ОА-4-17/1350@ разъясняется, что новые правила, установленные п. 5 ст. 174 НК РФ в части обязательной подачи декларации в электронной форме, касаются деклараций, в том числе уточненных, которые поданы после 1 января 2015 года.

В целях контроля за соблюдением установленного порядка представления деклараций ФНС рекомендует начальникам налоговых инспекций назначить ответственных сотрудников, в обязанности которых входит определение правомерности представления бумажной декларации.

Если бумажная декларация будет представлена в налоговую инспекцию налогоплательщиком (налоговым агентом) лично или через представителя либо направлена по почте, то этот ответственный сотрудник проверит, правомерно ли в данном случае представление бумажной декларации.

Если да, то на титульном листе декларации будет проставлена отметка о приеме.

Если нет, ответственный сотрудник устно проинформирует налогоплательщика (его представителя), что декларация не принята с указанием причины (п. 5 ст. 174 НК РФ). Если бумажная декларация была направлена в налоговую инспекцию по почте, в адрес налогоплательщика (налогового агента) будет направлено информационное письмо за подписью начальника налогового органа с сообщением о том, что в соответствии с п. 5 ст. 174 НК РФ декларация не считается представленной.

Введение новой формы декларации по НДС имеет своей целью автоматизацию камеральных проверок по НДС, в первую очередь в части проверок обоснованности налоговых вычетов, заявляемых налогоплательщиками в своих книгах покупок.

Для этого производится сопоставление данных, отраженных налогоплательщиком в Разделе 8 декларации по НДС (сведения из книги покупок), с данными Разделов 9 деклараций по НДС (сведения из книги продаж) его контрагентов. В случае приобретения товаров (работ, услуг) через посредника данные Раздела 8 состыковываются с данными из журналов учета счетов-фактур посредников.

В случае выявления расхождений налогоплательщику направляется сообщение (с требованием представления пояснений) в электронной форме. К этому сообщению прилагается таблица, из которой видно, по каким строкам Раздела 8 декларации возникли вопросы (нестыковки).

Как показали первые результаты налоговых проверок 2015 года, большинство выявленных расхождений обусловлено техническими ошибками, допущенными при заполнении книг покупок (самые распространенные - указание неправильного кода вида операции\*(31), ошибка при вводе номера или даты счета-фактуры).

Чтобы исправить эти ошибки, достаточно в ответ на требование налогового органа представить в налоговый орган соответствующие пояснения (указав правильные данные). Эти пояснения могут быть представлены в налоговый орган как в произвольной форме, так и путем заполнения рекомендованных налоговой службой форм, которые приведены в письме ФНС от 07.04.2015 N ЕД-4-15/5752. При этом уточненную декларацию по НДС представлять не требуется.

# 1.2.8. Сроки представления декларации и уплаты налога

С 1 января 2015 года установлен новый срок представления декларации по НДС - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Срок уплаты НДС также изменился. Теперь по общему правилу налог перечисляется в бюджет равными долями не позднее 25-го (а не 20-го, как ранее) числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом (п. 1 ст. 174 НК РФ).

Тот же срок установлен для перечисления НДС в бюджет лицами, указанными в п. 5 ст. 173 НК РФ.

Обратите внимание! Есть две ситуации, для которых установлены другие сроки представления отчетности по НДС.

Во-первых, это представление журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур посредниками, не являющимися плательщиками НДС (либо пользующимися освобождением от уплаты НДС). Срок представления таких журналов в налоговые органы - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (см. подробнее с. 107).

Во-вторых, это представление декларации по косвенным налогам при ввозе товаров из государств - членов Евразийского экономического союза. Такая декларация представляется в налоговую инспекцию не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров. Налог со стоимости ввезенных товаров должен быть уплачен в бюджет в тот же срок (см. подробнее с. 114).

# 1.2.9. Особенности исчисления и уплаты НДС при заключении договоров с хозяйствующими субъектами из государств - членов ЕАЭС

С 1 января 2015 года при заключении договоров с хозяйствующими субъектами из государств - членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС) необходимо учитывать нормы Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, приведенном в Приложении N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе (далее - Протокол о косвенных налогах).

В настоящее время членами ЕАЭС являются:

- Республика Беларусь;

- Республика Казахстан;

- Российская Федерация;

- Республика Армения;

- Кыргызская Республика.

# 1.2.9.1. Реализация работ (услуг)

Заключая договоры с контрагентами из государств - членов ЕАЭС, имейте в виду, что объект налогообложения по НДС возникает только в том случае, если местом реализации работ (услуг) признается территория РФ. При этом место реализации работ (услуг) определяется не по общим правилам, установленным в ст. 148 НК РФ, а по специальным - закрепленным в Протоколе о косвенных налогах.

В соответствии с п. 28 Протокола о косвенных налогах взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве - члене ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ, услуг.

При выполнении работ, оказании услуг налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяются в соответствии с законодательством государства, территория которого признается местом реализации работ, услуг, если иное не установлено Протоколом.

Исключением из общего правила являются работы по переработке давальческого сырья, ввезенного на территорию одного государства - члена ЕАЭС с территории другого государства - члена ЕАЭС с последующим вывозом продуктов переработки на территорию другого государства. Такие работы облагаются НДС по нулевой ставке.

Правила определения места реализации для различных видов работ (услуг) приведены в п. 29 Протокола.

Во многом эти правила аналогичны тем, что содержатся в ст. 148 НК РФ. Но есть и отличия.

Например, дизайнерские услуги в соответствии с Протоколом облагаются НДС в государстве покупателя этих услуг, а согласно ст. 148 НК РФ такие услуги облагаются НДС по месту нахождения исполнителя.

# 1.2.9.2. Импорт товаров

При импорте товаров из стран - членов ЕАЭС НДС уплачивается не на таможне, а по месту постановки на учет российских покупателей.

С 1 января 2015 года при ввозе товаров из государств - членов ЕАЭС необходимо учитывать нормы Протокола о косвенных налогах.

Заметим, что действующий с 1 января 2015 года порядок взимания НДС при импорте товаров из стран - членов ЕАЭС (раздел III Протокола о косвенных налогах) практически не отличается от того порядка, который действовал до 1 января 2015 года при ввозе товаров из Беларуси и Казахстана.

Налог взимается налоговым органом страны ЕАЭС, в которую ввозится товар.

В соответствии с Протоколом при импорте товаров из стран ЕАЭС российский налогоплательщик - собственник товаров должен уплатить НДС. Это требование распространяется и на тех лиц, которые применяют специальные налоговые режимы (УСН, ЕСХН, ЕНВД).

Налог уплачивается покупателем по месту своего налогового учета.

Налоговая база определяется на дату принятия на учет импортированных товаров. Она равна сумме их стоимости и подлежащих уплате акцизов. При этом стоимостью товаров признается цена сделки, подлежащая перечислению поставщику, согласно условиям договора (п. 14 Протокола о косвенных налогах).

Для целей определения налоговой базы стоимость товаров (в том числе товаров, являющихся результатом выполнения работ по договору (контракту) об их изготовлении), выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия товаров к учету.

При ввозе товаров по договору лизинга, предусматривающему переход права собственности на них к лизингополучателю, налоговая база определяется в размере части стоимости предмета лизинга, предусмотренной на дату ее оплаты договором, независимо от фактического размера и даты осуществления лизингового платежа. Лизинговый платеж в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту (дате) определения налоговой базы (п. 15 Протокола о косвенных налогах).

Сумма НДС, подлежащая уплате при ввозе товаров, исчисляется с применением налоговых ставок, установленных НК РФ (10 или 18%).

Срок для уплаты НДС - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Для лизингового имущества срок уплаты НДС - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем срока платежа, предусмотренного договором лизинга.

В те же сроки, которые установлены для уплаты налога, налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию налоговую декларацию\*(32).

Нарушение срока подачи такой декларации карается штрафом по ст. 119 НК РФ.

Вместе с налоговой декларацией в налоговую инспекцию представляются документы, перечисленные в п. 10 Протокола о косвенных налогах.

Товары, которые были приняты на учет в месяце их ввоза и в том же месяце были возвращены из-за ненадлежащего качества, в налоговую декларацию не включаются, и НДС по ним не уплачивается.

Если налогоплательщик вернул товары по истечении месяца, в котором они были приняты на учет, ему придется представить уточненную декларацию (п. 23 Протокола о косвенных налогах).

Возврат товаров по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации должен быть подтвержден согласованной участниками договора (контракта) претензией, а также документами, соответствующими дальнейшему совершению операций с такими товарами. К таким документам могут относиться акты приема-передачи товаров (в случае отсутствия транспортировки возвращенных товаров), транспортные (товаросопроводительные) документы (в случае транспортировки возвращенных товаров), акты уничтожения или иные документы.

Если НДС по возвращенным товарам уже был предъявлен к вычету, то соответствующие суммы налога подлежат восстановлению в том квартале, в котором произведен возврат.

При увеличении стоимости импортированных товаров в случае увеличения их цены по истечении месяца, в котором товары были приняты налогоплательщиком к учету, налоговая база для целей уплаты НДС увеличивается на разницу между измененной и предыдущей стоимостью импортированных товаров. Уплата НДС и представление налоговой декларации производятся не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором участники договора (контракта) изменили цену импортированных товаров (п. 24 Протокола о косвенных налогах).

Суммы НДС, уплаченные по товарам, ввезенным из стран ЕАЭС, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном НК РФ.

# 1.2.9.3. Экспорт товаров

При экспорте товаров в государства - члены ЕАЭС применяется нулевая ставка НДС. При этом порядок исчисления налоговой базы и порядок подтверждения нулевой ставки практически не отличаются от правил, которые действовали до 1 января 2015 года.

Основное нововведение, которое следует отметить, - в п. 11 Протокола о косвенных налогах установлены правила корректировки налоговой базы в случае ее изменения в сторону увеличения (уменьшения) из-за увеличения (уменьшения) цены реализованных товаров либо уменьшения количества (объема) реализованных товаров в связи с их возвратом по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации. Налоговая база в этом случае корректируется в том налоговом (отчетном) периоде, в котором участники договора (контракта) изменили цену (согласовали возврат) экспортированных товаров.

# 1.3. Транспортный налог

С 1 января 2015 года организации обязаны исчислять авансовые платежи по транспортному налогу с учетом повышающих коэффициентов, установленных в отношении дорогих автомобилей (пункты 2 и 2.1 ст. 362 НК РФ).

Напомним, что эти коэффициенты применяются при определении суммы данного налога на легковые автомобили средней стоимостью от 3 миллионов рублей начиная с периода 2014 года.

До 1 января 2015 года повышающий коэффициент необходимо было применять только при уплате транспортного налога за налоговый период.

При расчете авансовых платежей, перечисляемых в бюджет в течение 2014 года, коэффициенты не применялись, поскольку п. 2.1 ст. 362 НК РФ не содержал соответствующих положений (см. письмо Минфина России от 11.04.2014 N 03-05-04-01/16508, которое направлено нижестоящим налоговым органам письмом ФНС России от 22.04.2014 N БС-4-11/7781@).

В этой связи обратим внимание на письмо Минфина России от 01.06.2015 N 03-05-04-04/31532 (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 11.06.2015 N БС-4-11/10285). В этом письме разъясняется порядок применения Перечня легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей (далее - Перечень легковых автомобилей).

Перечень легковых автомобилей размещается ежегодно не позднее 1 марта на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли, в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Перечень легковых автомобилей размещен на официальном сайте Минпромторга России 28 февраля 2014 года.

Перечень легковых автомобилей для налогового периода 2015 года размещен на официальном сайте Минпромторга России 27 февраля 2015 года.

По разъяснению Минфина, приведенному в упомянутом выше письме, Перечень легковых автомобилей, размещенный 28 февраля 2014 года, применяется для налогового периода 2014 года, а Перечень легковых автомобилей от 27 февраля 2015 года - для налогового периода 2015 года\*(33).

# 1.4. Налог на имущество организаций

# 1.4.1. Уплата налога исходя из кадастровой стоимости

С 1 января 2014 года в отношении отдельных объектов недвижимости налоговая база может определяться как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января соответствующего года (п. 2 ст. 375 НК РФ).

При этом нормы главы 30 НК РФ в редакции, действовавшей в 2014 году, не устанавливали специальных правил определения налоговой базы в случае, если объект недвижимости находился в собственности организации не все 12 месяцев года (например, объект был приобретен (продан) в течение года). Пунктом 5 ст. 382 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, соответствующие особенности были установлены лишь в отношении объектов недвижимости иностранных организаций.

Поэтому формально налог на имущество за 2014 год должен был исчисляться российской организацией исходя из ставки налога и кадастровой стоимости объекта по состоянию на 1 января 2014 года без применения каких-либо коэффициентов независимо от того, сколько месяцев в течение года объект находился в собственности организации. То есть организация, которая приобрела объект, например, в ноябре 2014 года, должна была заплатить налог в том же размере, что и организация, владеющая таким же объектом весь год.

Очевидно, что это неправильно.

Данное упущение законодателя было исправлено Федеральным законом от 02.04.2014 N 52-ФЗ, который внес изменения в п. 5 ст. 382 НК РФ. Согласно внесенным изменениям, в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение года права собственности на объекты недвижимого имущества, по которым налог исчисляется исходя из кадастровой стоимости, исчисление суммы налога (авансовых платежей по налогу) в отношении данных объектов осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Новая редакция п. 5 ст. 382 НК РФ (с учетом изменений, внесенных Законом N 52-ФЗ) вступила в силу с 1 января 2015 года.

Обратите внимание! В письме ФНС от 23.03.2015 N БС-4-11/4606@ разъясняется, что при определении коэффициента, применяемого при исчислении суммы налога на имущество (сумм авансовых платежей по налогу) в случае возникновения у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объекты недвижимого имущества, по которым налог исчисляется из кадастровой стоимости, за полный месяц принимается любое количество дней в месяце возникновения права собственности вне зависимости от порядка определения налоговой базы у предыдущего правообладателя.

Пример 1.9

Организация "Альфа" в мае 2015 года приобрела офисное здание, которое на 1 января 2015 года включено в перечень объектов недвижимости, размещенный на сайте уполномоченного органа. Кадастровая стоимость здания - 120 000 000 руб. Ставка налога - 1%.

В данной ситуации сумма налога на имущество за 2015 год, которую организация "Альфа" должна уплатить в отношении этого здания, определяется с применением коэффициента 7/12:

120 000 000 руб. х 0,01 х 8/12 = 800 000 руб.

Обратите внимание! Минфин и ФНС России посчитали возможным распространить порядок, закрепленный в новой редакции п. 5 ст. 382 НК РФ, на 2014 год.

В письме ФНС от 19.06.2014 N БС-4-11/11793 (согласовано с Минфином России) указано, что в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объекты недвижимого имущества исчисление суммы налога (авансовых платежей по налогу) за 2014 год в отношении данных объектов должно осуществляться с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых объекты находились в собственности организации, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (подп. 1 п. 7 ст. 378.2 НК РФ).

Согласно п. 10 ст. 378.2 НК РФ выявленные в течение налогового периода объекты, не включенные в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, по общему правилу включаются в перечень на следующий налоговый период.

Однако с 1 января 2015 года из общего правила появилось исключение, касающееся объектов, которые образованы в течение текущего налогового периода в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектом, входящим в перечень по состоянию на 1 января года данного налогового периода.

Согласно новому абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ вновь образованный объект недвижимого имущества при условии соответствия его критериям, предусмотренным в ст. 378.2 НК РФ, подлежит налогообложению по кадастровой стоимости, определенной на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет до включения его в перечень.

С 1 января 2015 года расширен перечень объектов, в отношении которых база по налогу на имущество определяется как кадастровая стоимость.

В него дополнительно включены жилые дома и жилые помещения, которые не учитываются в бухучете в качестве объектов основных средств (новый подп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ).

С 2015 года жилые дома и жилые помещения, учитываемые на балансе не в составе основных средств, а в качестве иных активов, в том числе товаров, готовой продукции, материальных запасов и т.п., могут облагаться налогом на имущество по кадастровой стоимости.

По разъяснению ФНС, налоговая база в отношении жилых домов и жилых помещений, не учитываемых на балансе в качестве объектов основных средств, определяется исходя из их кадастровой стоимости в случае принятия в субъекте Российской Федерации закона, устанавливающего особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, в том числе в отношении указанных объектов (или только в отношении указанных объектов).

При этом указанные объекты не подлежат включению в определяемые уполномоченными органами власти субъектов Российской Федерации Перечни объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость.

Если в отношении жилых домов и жилых помещений, не учитываемых на балансе в качестве объектов основных средств, законом соответствующего субъекта Российской Федерации особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в рамках ст. 378.2 НК РФ не установлены, налог на имущество в отношении указанного имущества не исчисляется (письма Минфина России от 04.06.2015 N 03-05-05-01/32455, ФНС от 23.04.2015 N БС-4-11/7028@).

С 1 января 2015 года определены правила исчисления налога на имущество в случае изменения кадастровой стоимости объекта в течение года (п. 15 ст. 378.2 НК РФ).

По общему правилу изменение кадастровой стоимости в течение календарного года не учитывается при расчете суммы налога за этот год (и предыдущие годы) за исключением двух случаев:

- при исправлении технической ошибки, допущенной Росреестром, измененная кадастровая стоимость применяется начиная с периода, в котором такая ошибка была допущена (абз. 2 п. 15 ст. 378.2 НК РФ). Таким образом, налогоплательщик вправе пересчитать налог за все периоды, в которых при исчислении суммы к уплате в бюджет использовалась ошибочная кадастровая стоимость объекта налогообложения;

- при изменении кадастровой стоимости на основании решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или по решению суда измененная величина учитывается при расчете налоговой базы начиная с периода, в котором было подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения оспариваемой стоимости в государственный кадастр недвижимости (абз. 3 п. 15 ст. 378.2 НК РФ).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ в перечень объектов, которые могут облагаться налогом по кадастровой стоимости, включены административно-деловые центры и торговые центры (комплексы).

Условия признания отдельно стоящего нежилого здания (строения, сооружения) административно-деловым или торговым центром установлены в пунктах 3 и 4 ст. 378.2 НК РФ.

С 1 января 2015 года ст. 378.2 НК РФ дополнена п. 4.1, в котором определены условия, при которых отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение) признается одновременно административно-деловым и торговым центром.

С 1 января 2015 года управляющие компании ПИФов обязаны уплачивать налог исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, составляющих ПИФ (если, конечно, эти объекты подлежат налогообложению по кадастровой стоимости в соответствии с законодательством соответствующего субъекта РФ).

Согласно п. 2 ст. 378 НК РФ имущество, составляющее ПИФ, подлежит налогообложению у управляющей компании.

При этом действовавшая до 1 января 2015 года редакция подп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ однозначно указывала на то, что объект недвижимости может облагаться налогом на имущество исходя из его кадастровой стоимости только у собственника такого объекта. Поэтому управляющие компании ПИФов в 2014 году налог исходя из кадастровой стоимости не уплачивали.

Однако согласно подп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ в новой редакции, действующей с 1 января 2015 года, объект недвижимого имущества подлежит налогообложению у собственника такого объекта, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ.

Указанное изменение с 2015 года возлагает обязанность уплачивать налог на имущество организаций, исчисленный исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, не только на собственников этих объектов, но и на иных лиц, в частности на управляющие компании ПИФов (письмо Минфина России от 03.09.2014 N 03-05-05-01/44122).

# 1.4.2. Уплата налога исходя из балансовой (остаточной) стоимости

Согласно п. 3 ст. 375 НК РФ при определении налоговой базы исходя из среднегодовой стоимости имущества учитывается его остаточная стоимость, сформированная в бухгалтерском учете.

С 1 января 2015 года в п. 3 ст. 375 НК РФ появилось важное уточнение: если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, его остаточная стоимость для целей исчисления налога на имущество определяется без учета таких затрат.

Таким образом, с 2015 года организации могут смело формировать первоначальную стоимость объектов основных средств с учетом ликвидационных обязательств (см. с. 189), не опасаясь, что такие действия могут привести к увеличению налоговой базы по налогу на имущество.

# 1.4.3. Налогообложение движимого имущества

С 1 января 2015 года изменился порядок налогообложения движимого имущества, учитываемого на балансе в составе основных средств.

До 1 января 2015 года согласно прежней редакции подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, не признавалось объектом обложения налогом на имущество (без каких-либо исключений).

С 2015 года подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ действует в новой редакции, согласно которой не признаются объектом налогообложения основные средства, включенные в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств.

В этой связи напомним, что согласно Классификации основных средств к первой и второй амортизационным группам относятся объекты основных средств со сроком полезного использования от года до трех лет включительно.

Такие основные средства не признаются объектом налогообложения вне зависимости от даты постановки их на учет в качестве основных средств и передачи (включая приобретение) между лицами, признаваемыми (не признаваемыми) взаимозависимыми (письма Минфина России от 05.08.2015 N 03-05-05-01/45142, от 29.07.2015 N 03-05-05-01/43678).

Объекты основных средств, входящие в третью и выше амортизационные группы, признаются объектом налогообложения.

При этом в ст. 381 НК РФ с 1 января 2015 года появилась льгота, предусмотренная новым п. 25, которая освобождает от налогообложения движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением объектов, принятых на учет в результате:

- реорганизации или ликвидации юридических лиц;

- передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми взаимозависимыми\*(34).

Остановимся подробнее на исключениях, предусмотренных п. 25 ст. 381 НК РФ.

Исключение 1 - объекты, полученные в результате реорганизации или ликвидации.

Если движимое имущество принято на учет в результате реорганизации в любой форме (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование - ст. 57 ГК РФ), с 1 января 2015 года оно подлежит налогообложению налогом на имущество, за исключением основных средств, входящих в первую и вторую амортизационные группы (письмо Минфина России от 30.03.2015 N 03-05-05-01/17413).

В том числе льгота не применяется, если имущество принято на учет в результате реорганизации в форме преобразования (изменения организационно-правовой формы, например путем преобразования ЗАО в ООО) (письмо ФНС от 20.01.2015 N БС-4-11/503).

Таким образом, реорганизация может привести к тому, что имущество, которое до реорганизации льготировалось, после реорганизации станет облагаться налогом на имущество.

Допустим, в 2015 году происходит реорганизация организации, у которой на балансе есть движимое имущество, принятое на учет в составе основных средств после 1 января 2013 года, которое не облагается налогом на имущество на основании п. 25 ст. 381 НК РФ. В результате реорганизации это имущество передается на баланс новой организации, образованной в результате реорганизации. Полученное в результате реорганизации имущество у новой организации под льготу, предусмотренную п. 25 ст. 281 НК РФ, подпадать не будет и, соответственно, будет облагаться налогом на имущество в общем порядке (письма Минфина России от 13.05.2015 N 03-05-05-01/27318, от 10.04.2015 N 03-05-05-01/20552, от 10.04.2015 N 03-05-05-01/20567).

Исключение 2 - объекты, полученные от взаимозависимых лиц (включая приобретение).

При получении (приобретении) движимого имущества от взаимозависимых лиц льгота, предусмотренная п. 25 ст. 381 НК РФ, не применяется, независимо от порядка ведения бухгалтерского учета этого имущества передающей (продающей) организацией.

Так, например, движимое имущество, приобретенное в 2013 году лизинговой компанией у организации-производителя, признаваемой взаимозависимой по отношению к лизинговой компании, и принятое последней к учету в составе основных средств, с 1 января 2015 года подлежит обложению налогом на имущество в общеустановленном порядке. Соответствующие разъяснения приведены в письме ФНС от 29.05.2015 N БС-19-11/111.

Льгота, предусмотренная п. 25 ст. 381 НК РФ, не применяется и в том случае, если у взаимозависимого лица приобретаются основные средства, требующие монтажа. При этом не важно, каким лицом (взаимозависимым или не взаимозависимым) производился монтаж оборудования (письмо Минфина России от 30.03.2015 N 03-05-05-01/17289).

Если же у взаимозависимого лица приобретаются комплектующие изделия, из которых организация самостоятельно изготавливает объект движимого имущества, принимаемый к учету в качестве основного средства, этот объект, если он принят к учету после 1 января 2013 года, подпадает под действие льготы, предусмотренной п. 25 ст. 381 НК РФ, и налогом на имущество не облагается (письмо Минфина России от 15.05.2015 N 03-05-05-01/27973).

Если основные средства приобретены организацией по договору комиссии, заключенному со взаимозависимым лицом - комиссионером, организация вправе применить льготу по п. 25 ст. 381 НК РФ при условии, если третье лицо (поставщик) не является взаимозависимым по отношению к комиссионеру и к комитенту (организации-покупателю) (письмо Минфина России от 30.06.2015 N 03-05-05-01/37781).

В итоге с 2015 года в отношении движимого имущества действуют следующие правила налогообложения:

- объекты, входящие в первую и вторую амортизационные группы, вообще не признаются объектом налогообложения в соответствии с подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ (без каких-либо условий и ограничений, независимо от даты принятия их к учету в составе основных средств). При этом информация об этих объектах отражается в декларации по налогу на имущество в Разделе 2 по строке 270 (письмо ФНС от 07.08.2015 N БС-4-11/13906@);

- объекты, входящие в третью и выше амортизационные группы, принятые на учет в составе основных средств до 1 января 2013 года, облагаются налогом в общем порядке;

- объекты, входящие в третью и выше амортизационные группы, принятые на учет в составе основных средств после 1 января 2013 года, освобождаются от налогообложения на основании п. 25 ст. 381 НК РФ при условии, что они не получены в результате реорганизации (ликвидации) или от взаимозависимых лиц. Информация о таких объектах, не облагаемых налогом на имущество, отражается в декларации по налогу на имущество в Разделе 2 с указанием по строке 160 кода льготы 2010257 и по строке 170 их среднегодовой стоимости (письмо ФНС от 12.12.2014 N БС-4-11/25774@);

- объекты, входящие в третью и выше амортизационные группы, принятые на учет в составе основных средств после 1 января 2013 года (в том числе в 2013 и 2014 гг.), поступившие в организацию в результате реорганизации (ликвидации) или от взаимозависимых лиц, облагаются налогом в общем порядке (письмо Минфина России от 25.02.2015 N 03-05-05-01/9217).

Обратим внимание на письмо ФНС от 01.06.2015 N БС-4-11/9319@, в котором даются указания нижестоящим налоговым органам о проведении мониторинга последствий вступивших в силу с 1 января 2015 года законодательных изменений в части нового порядка налогообложения движимого имущества.

В письме указывается, что в 2015 году должны быть вновь введены в налоговый оборот объекты движимого имущества, поставленные на учет организациями в налоговых периодах 2013-2014 годов в результате реорганизации или полученные (приобретенные) от взаимозависимых лиц, за исключением не являющихся объектами налогообложения с 1 января 2015 года объектов, включенных в первую или во вторую амортизационную группу.

В этой связи Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации и Межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам поручается организовать работу по выявлению налогоплательщиков, у которых произошло уменьшение налоговой базы по налогу на имущество в налоговых периодах 2013-2014 годов за счет предполагаемого вывода из налогообложения объектов движимого имущества и не произошло соответствующего увеличения налоговой базы в 2015 году.

До указанных налогоплательщиков следует довести информацию об изменении налогового законодательства и осуществлять в 2015 году мониторинг корректировки средней стоимости облагаемого налогом имущества в сторону увеличения, а при отсутствии увеличения проводить в отношении указанных организаций предпроверочный анализ в целях принятия решения о включении в план выездных налоговых проверок.

# 1.4.4. Прочие изменения

С 1 января 2015 года по 1 января 2035 года объекты недвижимости магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объекты газодобычи и объекты производства и хранения гелия облагаются налогом на имущество по нулевой ставке (п. 3.1 ст. 380 НК РФ). Для применения данной ставки необходимо, чтобы одновременно выполнялись следующие условия:

- объекты впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды начиная с 1 января 2015 года;

- объекты полностью или частично расположены в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской или Амурской областей;

- в течение всего налогового периода эти объекты принадлежат на праве собственности организациям, указанным в подп. 1 п. 5 ст. 342.4 НК РФ.

Перечень имущества газового хозяйства, в отношении которого может применяться нулевая ставка, должно утвердить Правительство РФ.

С 1 января 2015 года у иностранных организаций, имеющих имущество, признаваемое объектом налогообложения согласно ст. 374 НК РФ, появилась обязанность одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на имущество подавать в налоговую инспекцию сведения о своих участниках по состоянию на 31 декабря соответствующего налогового периода, включая данные о порядке косвенного участия (при его наличии) физлиц или публичных компаний (п. 3 ст. 386 НК РФ).

Сведения об участниках подаются, если доля их прямого и (или) косвенного участия в иностранной организации превышает 5%.

Указанные сведения впервые должны быть представлены иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) при представлении в срок не позднее 30 марта 2016 года налоговой декларации за 2015 год по состоянию на 31 декабря налогового периода 2015 года (письмо Минфина России от 23.01.2015 N БС-4-11/835).

Установлены особенности уплаты налога на территории Республики Крым и Севастополя.

В частности, введена льгота в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - участника свободной экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории свободной экономической зоны и расположенного на территории данной свободной экономической зоны, в течение десяти лет с месяца, следующего за месяцем принятия на учет указанного имущества (п. 26 ст. 381 НК РФ).

Эта льгота предоставляется организации, имеющей статус участника свободной экономической зоны, начиная со дня включения юридического лица в единый реестр участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

По разъяснению налоговых органов, в отношении указанного имущества, учтенного на балансе организации и приобретенного до получения статуса участника СЭЗ, налоговая льгота по п. 26 ст. 381 НК РФ применяется в течение 10 лет начиная со дня включения юридического лица в единый реестр участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и Севастополя при условии использования его в целях, указанных в инвестиционном договоре об условиях деятельности в свободной экономической зоне (письма Минфина России от 31.07.2015 N 03-05-05-01/44406, ФНС от 16.09.2015 N БС-4-11/16292@).

При заполнении налоговых деклараций по налогу на имущество налогоплательщиками, заявляющими право на льготу по п. 26 ст. 381 НК РФ, по строке с кодом 160 соответствующего Раздела 2 налоговой декларации, заполняемого в отношении указанного имущества, должен быть указан присвоенный данной налоговой льготе код 2010258 (письмо ФНС от 12.12.2014 N БС-4-11/25774@).

# 1.5. Земельный налог

С 1 января 2015 года установлен порядок расчета земельного налога в случае изменения кадастровой стоимости объекта (п. 1 ст. 391 НК РФ).

По общему правилу изменение кадастровой стоимости в течение календарного года не учитывается при расчете суммы налога за этот год за исключением двух случаев:

- при исправлении технической ошибки, допущенной Росреестром, измененная кадастровая стоимость применяется начиная с периода, в котором такая ошибка была совершена;

- при изменении кадастровой стоимости на основании решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или по решению суда измененная кадастровая стоимость учитывается при расчете налоговой базы начиная с периода, в котором было подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения оспариваемой стоимости в государственный кадастр недвижимости.

С 1 января 2015 года объектом обложения земельным налогом не признаются земельные участки, которые входят в состав общего имущества многоквартирного дома (новый подп. 6 п. 2 ст. 389 НК РФ).

# 1.6. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

# 1.6.1. Доходы, не подлежащие налогообложению

В 2015 году по-прежнему не облагаются НДФЛ суммы выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых физическим лицам:

- в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, независимо от источника выплаты;

- пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, а также членам семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты.

При этом данные суммы с 1 января 2015 года "переехали" из п. 8 ст. 217 НК РФ в новые отдельные пункты 8.3 и 8.4 ст. 217 НК РФ.

В этой связи обратим внимание на то, что п. 8 ст. 217 НК РФ, в котором раньше были упомянуты данные выплаты, освобождает от налогообложения единовременные выплаты\*(35). В новых же пунктах 8.3 и 8.4 ст. 217 НК РФ, которые применяются с 1 января 2015 года, требования о единовременности выплат нет.

Таким образом, с 2015 года принцип единовременности для освобождения рассматриваемых выплат от НДФЛ уже не применяется.

Для целей применения п. 8.3 ст. 217 НК РФ к стихийному бедствию или к чрезвычайному обстоятельству может быть отнесен, в частности, пожар, если его возникновение не было преднамеренным и не было связано с умышленными действиями или бездействием пострадавших от пожара физических лиц, претендующих на освобождение от уплаты НДФЛ.

Для подтверждения факта пожара, возникшего в связи со стихийным бедствием или чрезвычайным обстоятельством, следует обращаться в соответствующие органы для получения справки (в частности, в Государственную противопожарную службу МЧС России) (письмо Минфина России от 04.08.2015 N 03-04-06/44861).

Не облагаются НДФЛ доходы в виде благотворительной помощи, получаемые:

- детьми-сиротами,

- детьми, оставшимися без попечения родителей,

- детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума.

Нововведение заключается в том, что с 1 января 2015 года данные доходы не подлежат налогообложению независимо от источника выплаты (п. 26 ст. 217 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2015 г.).

Напомним, что до 1 января 2015 года данные доходы не облагались НДФЛ при условии, что они получены от некоммерческих организаций.

Отметим, что перечни лиц, относящихся к категориям детей-сирот либо детей, оставшихся без попечения родителей, содержатся в ст. 1 Федерального закона от 21.12.1996 N 159-ФЗ "О дополнительных гарантиях по социальной поддержке детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей".

Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки (ст. 1 Федерального закона от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях"). При этом организации вправе свободно осуществлять благотворительную деятельность индивидуально или объединившись, с образованием или без образования благотворительной организации (п. 2 ст. 4 Закона N 135-ФЗ).

Таким образом, можно сделать вывод, что если в 2015 году коммерческая организация оказывает благотворительную помощь лицам, перечисленным в п. 26 ст. 217 НК РФ, выплаченные суммы НДФЛ не облагаются.

Аналогичные разъяснения можно найти в письме Минфина России от 27.07.2015 N 03-04-05/42997.

С 2015 года не облагается НДФЛ компенсация части родительской платы за содержание ребенка в дошкольной образовательной организации, предусмотренная Федеральным законом от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации".

Пунктом 7 ст. 65 данного закона установлено, что финансовое обеспечение расходов, связанных с выплатой компенсации родительской платы, является расходным обязательством субъектов Российской Федерации. Это означает, что с 2015 года не облагается НДФЛ только компенсация, выплачиваемая за счет средств региональных бюджетов (п. 42 ст. 217 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2015 г.).

Отметим, что Минфин России и ранее полагал, что компенсация родительской платы, выплачиваемая за счет средств работодателя, облагается НДФЛ на общих основаниях (письмо Минфина России от 28.01.2014 N 03-04-05/3191). Теперь же эта позиция закреплена на законодательном уровне.

С 1 января 2015 года не облагаются НДФЛ доходы в денежной и натуральной формах в рамках мер поддержки, предоставляемых работникам работодателем в пределах средств, предусмотренных сертификатом на привлечение трудовых ресурсов в субъекты Российской Федерации, включенные в перечень, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 20.04.2015 N 696-р.

От налогообложения освобождены, в частности, компенсации и иные выплаты работникам в рамках данной программы. Исключение - выплаты на возмещение стоимости проживания. Эти выплаты являются объектом обложения НДФЛ на общих основаниях (п. 59 ст. 217 НК РФ).

# 1.6.2. НДФЛ с доходов иностранных работников

# 1.6.2.1. Иностранные сотрудники, работающие на основании патента

По новым правилам с 2015 года "безвизовые" иностранцы осуществляют трудовую деятельность в России на основании патента (п. 1 ст. 13.3 Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации").

При получении патента иностранный работник самостоятельно уплачивает фиксированные авансовые платежи по НДФЛ в размере 1200 рублей за каждый месяц.

Отметим, что фиксированный платеж ежегодно индексируется на коэффициент-дефлятор, а также на региональный коэффициент (п. 3 ст. 227.1 НК РФ).

На 2015 год коэффициент-дефлятор равен 1,307 (Приказ Минэкономразвития России от 29.10.2014 N 685 "Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год").

Региональный коэффициент устанавливается субъектом РФ. Так, например, с 2015 года размер регионального коэффициента в Москве составляет 2,5504 (ст. 1 Закона города Москвы от 26.11.2014 N 55 "Об установлении коэффициента, отражающего региональные особенности рынка труда на территории города Москвы").

Таким образом, размер фиксированного платежа для иностранца, работающего в Москве, в 2015 году составляет 4000 рублей (1200 руб. х 1,307 х 2,5504).

Иностранец должен уплатить фиксированный авансовый платеж за весь период действия патента (от одного до двенадцати месяцев).

Работодатель, выплачивающий заработную плату иностранному работнику, имеющему патент, уменьшает размер исчисленного налога на сумму уплаченных работником фиксированных авансовых платежей.

Для этого иностранный работник должен написать работодателю заявление (в произвольной форме) об уменьшении суммы налога и представить документы, подтверждающие уплату фиксированных платежей.

Работодателю для уменьшения суммы налога, в свою очередь, необходимо получить из налогового органа уведомление о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на сумму уплаченных работником фиксированных авансовых платежей. Уведомление составляется налоговым органом по форме КНД 1125023, утвержденной Приказом ФНС России от 17.03.2015 N ММВ-7-11/109@.

Для получения уведомления работодатель представляет в налоговый орган соответствующее заявление. Налоговая служба рекомендует использовать форму заявления, приведенную в Приложении N 1 к письму ФНС России от 19.02.2015 N БС-4-11/2622.

В течение 10 дней со дня получения заявления налоговый орган направляет работодателю запрошенное уведомление.

Заметим, что уменьшить НДФЛ на сумму фиксированных авансовых платежей может только один работодатель по выбору работника (п. 6 ст. 227.1 НК РФ). Поэтому работодатель, направивший в налоговый орган заявление, получит уведомление при условии, что ранее подобное уведомление не было выдано другому работодателю.

Уведомление также выдается при наличии в налоговом органе информации, полученной от миграционной службы, о факте заключения между работодателем и иностранным работником трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) и выдачи работнику патента.

Если сумма уплаченных фиксированных авансовых платежей превышает сумму НДФЛ, исчисленную по итогам налогового периода исходя из фактически полученных налогоплательщиком доходов, сумма такого превышения не является излишне уплаченным налогом и не подлежит возврату или зачету иностранному работнику (п. 7 ст. 227.1 НК РФ).

# 1.6.2.2. НДФЛ с доходов иностранных работников - граждан стран ЕАЭС

С 1 января 2015 года вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (далее - Договор о ЕАЭС).

Статьей 73 Договора предусмотрено, что в случае, если одно государство-член в соответствии с его законодательством и положениями международных договоров вправе облагать налогом доход налогового резидента другого государства-члена в связи с работой по найму, осуществляемой в первом упомянутом государстве-члене, такой доход облагается в первом государстве-члене с первого дня работы по найму по налоговым ставкам, предусмотренным для таких доходов физических лиц - налоговых резидентов этого первого государства-члена.

Из этого положения следует, что начиная с 1 января 2015 года доходы, полученные работниками - гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан и Республики Армения, облагаются НДФЛ по ставке 13% начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации (письма ФНС России от 03.02.2015 N БС-4-11/1561, Минфина России от 27.01.2015 N 03-04-07/2703).

Налоговая служба поясняет: российским работодателям для применения этой ставки не надо получать в налоговой инспекции какое-либо специальное подтверждение или удостоверение (письмо ФНС России от 30.04.2015 N ОА-3-17/1811@).

Если с иностранцами - гражданами государств ЕАЭС заключен не трудовой, а гражданско-правовой договор, их доходы также будут облагаться НДФЛ по ставке 13% начиная с первого дня работы в России (письмо Минфина России от 17.07.2015 N 03-08-05/41341).

Обратите внимание! Договором о ЕАЭС не установлено, что иностранные работники из стран - членов ЕАЭС автоматически признаются налоговыми резидентами РФ. В этой связи работники из стран - членов ЕАЭС могут претендовать на получение налоговых вычетов (в том числе на детей) только после приобретения статуса налогового резидента Российской Федерации, а именно только после полугода проживания в России (письмо Минфина России от 09.04.2015 N 03-04-06/20223).

Обратите внимание! С 12 августа 2015 года Кыргызская Республика также получила статус участника Договора о ЕАЭС. Соответственно, с этой даты доходы работников - граждан Кыргызстана облагаются НДФЛ по ставке 13% начиная с первого дня работы в России (независимо от наличия статуса налогового резидента РФ).

В отношении доходов от работы по найму граждан Кыргызской Республики, являющихся налоговыми резидентами этого государства, полученных до 12 августа 2015 года, применяется общий порядок налогообложения, предусмотренный НК РФ, а также соответствующие положения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Кыргызской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы (письмо Минфина России от 19.08.2015 N 03-04-07/47939 доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 27.08.2015 N ЗН-4-11/15078).

# 1.6.3. Налогообложение дивидендов

С 1 января 2015 года ставка НДФЛ в отношении доходов, полученных в виде долевого участия в деятельности организации (дивидендов), выросла с 9 до 13% (п. 4 ст. 224 НК РФ, устанавливавший для дивидендов льготную ставку в размере 9%, с 1 января 2015 г. утратил силу).

Если дивиденды были выплачены до начала 2015 года, НДФЛ удерживается по ставке 9%. В отношении дивидендов, выплаченных в 2015 году, во всех случаях применяется ставка НДФЛ 13%. При этом дата объявления дивидендов значения не имеет.

Соответствующие разъяснения приведены в письмах Минфина России от 26.03.2015 N 03-04-05/16798, от 16.03.2015 N 03-04-06/13962.

Налоговая база по доходам от долевого участия определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется ставка НДФЛ 13%. При определении налоговой базы учитываются особенности, установленные ст. 275 НК РФ (п. 2 ст. 210 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2015 г.).

Заметим, что ранее необходимость учета положений ст. 275 НК РФ при определении налоговой базы в отношении дивидендов была установлена п. 3 ст. 214 НК РФ. С 2015 года упоминание о ст. 275 НК РФ из данной нормы исключено.

Таким образом, несмотря на внесенные в статьи 210 и 214 НК РФ поправки, фактически порядок определения налоговой базы по доходам от долевого участия не изменился (письмо Минфина России от 17.06.2015 N 03-04-06/34935).

Обратите внимание! В абзац 2 п. 3 ст. 210 НК РФ включена норма о том, что в отношении доходов от долевого участия налоговые вычеты не применяются.

# 1.6.4. Налоговые вычеты

# 1.6.4.1. Инвестиционный налоговый вычет

С 2015 года вступила в силу ст. 219.1 НК РФ, предусматривающая предоставление инвестиционных налоговых вычетов.

Гражданин имеет право на получение инвестиционных налоговых вычетов:

1) в размере положительного финансового результата, полученного в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, указанных в подпунктах 1 и 2 п. 3 ст. 214.1 НК РФ и находившихся в собственности гражданина более трех лет. Право на предоставление этого вычета применяется к доходам, полученным при реализации (погашении) ценных бумаг, приобретенных после 1 января 2014 года (п. 1 ст. 5 Федерального закона от 28.12.2013 N 420-ФЗ);

2) в сумме денежных средств, внесенных гражданином в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет. Вычеты применяются при зачислении денежных средств на счета, договоры на ведение которых заключены после 1 января 2014 года (п. 2 ст. 5 Закона N 420-ФЗ);

3) в сумме доходов, полученных по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете. Вычеты применяются при получении доходов по индивидуальным инвестиционным счетам, договоры на ведение которых заключены после 1 января 2014 года (п. 2 ст. 5 Закона N 420-ФЗ).

Этот налоговый вычет вправе предоставлять налоговый агент (подп. 4 п. 2 ст. 219.1 НК РФ). Новая статья определяет особенности предоставления каждого инвестиционного вычета.

# 1.6.4.2. Социальный налоговый вычет

С этого года физические лица могут получить социальный налоговый вычет в сумме уплаченных в налоговом периоде страховых взносов по договору добровольного страхования жизни при условии, что такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет (подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Договор страхования жизни должен быть заключен со страховой организацией.

При этом вычет предоставляется, если гражданин заключил договор страхования в свою пользу, в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов. Вместе с тем следует учитывать, что совокупный размер всех социальных налоговых вычетов не должен превышать 120 000 рублей в год.

В письме Минфина России от 25.06.2015 N 03-04-07/36707 разъясняется, что данный социальный налоговый вычет предоставляется в сумме страховых взносов, которые уплачивались налогоплательщиками по договорам добровольного страхования жизни начиная с 1 января 2015 года, в том числе по договорам, заключенным до указанной даты (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 03.07.2015 N БС-4-11/11644@).

# 1.7. Страховые взносы во внебюджетные фонды

# 1.7.1. Застрахованные лица

В 2015 году перечень застрахованных лиц, то есть лиц, на выплаты в пользу которых начисляются страховые взносы, расширен.

1. Временно пребывающие на территории РФ иностранные граждане признаются застрахованными лицами в рамках:

- обязательного пенсионного страхования (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", далее - Закон N 167-ФЗ).

При этом не имеют значения вид заключенного с иностранным гражданином договора (трудовой или гражданско-правовой) и срок его действия (до шести месяцев или более).

Исключение: не признаются застрахованными лицами иностранные граждане, временно пребывающие на территории РФ и являющиеся высококвалифицированными специалистами;

- обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством", далее - Закон N 255-ФЗ).

Исключение: не признаются застрахованными лицами иностранные граждане, временно пребывающие на территории РФ и являющиеся высококвалифицированными специалистами.

Ограничения: временно пребывающие на территории РФ иностранные граждане имеют право на получение страхового возмещения только в виде пособий по временной нетрудоспособности (пособия, предусмотренные для граждан, имеющих детей, им не назначаются) и только при условии уплаты за них страховых взносов за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай (п. 4.1 ст. 2 Закона N 255-ФЗ). Этим обусловлено установление особого тарифа - 1,8% (см. далее).

Обратите внимание! Временно пребывающие на территории РФ иностранные граждане (если они не относятся к особым категориям, указанным далее) не признаются застрахованными в рамках обязательного медицинского страхования (ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации"), и поэтому на выплаты, производимые в их пользу, не начисляются страховые взносы в ФФОМС.

При этом при осуществлении трудовой деятельности иностранный работник должен иметь действующий на территории РФ договор (полис) добровольного медицинского страхования либо иметь право на получение медицинской помощи на основании заключенного работодателем или заказчиком работ (услуг) с медицинской организацией договора о предоставлении иностранному работнику платных медицинских услуг. Договор (полис) добровольного медицинского страхования либо заключенный работодателем или заказчиком работ (услуг) с медицинской организацией договор о предоставлении иностранному работнику платных медицинских услуг должен обеспечивать оказание иностранному работнику первичной медико-санитарной помощи и специализированной медицинской помощи в неотложной форме (п. 10 ст. 13 Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации" в ред. Федерального закона от 01.12.2014 N 409-ФЗ).

Реквизиты договора (полиса) добровольного медицинского страхования либо заключенного работодателем с медицинской организацией договора о предоставлении такому работнику платных медицинских услуг являются сведениями, обязательными для включения в трудовой договор с работником, являющимся временно пребывающим в Российской Федерации иностранным гражданином (ст. 327.2 ТК РФ).

2. Временно пребывающие на территории РФ граждане государств - членов ЕАЭС\*(36) признаются застрахованными в рамках:

- обязательного пенсионного страхования на общих основаниях (п. 1 ст. 7 Закона N 167-ФЗ);

- обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 3 ст. 98 Договора о ЕАЭС\*(37)).

Страховые взносы в ФСС РФ начисляются по общему тарифу 2,9%.

Данная категория иностранных граждан имеет право на получение страхового возмещения в полном объеме, в том числе в виде "материнских" пособий;

- обязательного медицинского страхования (пункты 3 и 5 ст. 98 Договора о ЕАЭС).

3. Беженцы признаются застрахованными в рамках:

- обязательного пенсионного страхования на общих основаниях (п. 1 ст. 7 Закона N 167-ФЗ);

- обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Согласно п. 10 ст. 8 Федерального закона от 19.02.1993 N 4528-1 "О беженцах" (далее - Закон N 4528-1) указанные лица имеют право на социальное обеспечение наравне с гражданами Российской Федерации. Поэтому страховые взносы в ФСС РФ начисляются по общему тарифу - 2,9%. Данная категория иностранных граждан имеет право на получение страхового возмещения в полном объеме, в том числе в виде "материнских" пособий;

- обязательного медицинского страхования.

4. Лица, которым предоставлено временное убежище на территории РФ, признаются застрахованными в рамках:

- обязательного пенсионного страхования на общих основаниях (п. 1 ст. 7 Закона N 167-ФЗ);

- обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Временное убежище - это возможность иностранного гражданина или лица без гражданства временно пребывать на территории Российской Федерации (п. 3 ч. 1 ст. 1 Закона N 4528-1).

Страховые взносы в ФСС РФ начисляются по тарифу 1,8%. Данная категория иностранных граждан имеет право на получение страхового возмещения в объеме, предусмотренном для временно пребывающих на территории РФ иностранных граждан, - только в виде пособий по временной нетрудоспособности;

- обязательного медицинского страхования.

Пунктом 13 Порядка предоставления временного убежища на территории Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 09.04.2001 N 274, определено, что на лицо, которому предоставлено временное убежище, распространяются права и обязанности, установленные ст. 6 Закона N 4528-1, в том числе право на медицинскую помощь.

# 1.7.2. Предельная величина базы

Предельная величина базы для начисления страховых взносов в 2015 году (Постановление Правительства РФ от 04.12.2014 N 1316):

- 711 000 рублей - для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (перечисляются в ПФР);

- 670 000 рублей - для страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (перечисляются в ФСС РФ).

Для страховых взносов, начисляемых на обязательное медицинское страхование (в ФФОМС), предельная величина базы не установлена: взносы начисляются на полную сумму выплат.

# 1.7.3. Тарифы страховых взносов

Общие тарифы страховых взносов на период 2015-2017 годов установлены ч. 1.1 ст. 58.2 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" (далее - Закон N 212-ФЗ).

Организации, которых не коснулись указанные далее изменения, продолжают начислять страховые взносы по тарифам:

- на обязательное пенсионное страхование:

22% - на сумму выплат до достижения предельной величины базы (711 000 руб.);

10% - на выплаты, превышающие предельную величину базы;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством:

2,9% - в отношении граждан РФ, граждан государств - членов ЕАЭС, беженцев, а также постоянно и временно проживающих на территории РФ иностранных граждан;

1,8% - в отношении временно пребывающих на территории РФ иностранных граждан, в том числе лиц, получивших временное убежище в РФ;

- на обязательное медицинское страхование - 5,1%.

Ниже перечислим изменения, произошедшие в 2015 году.

1. С 2015 года утратили право на применение пониженных тарифов страховых взносов (начисляют взносы по общим тарифам):

- сельскохозяйственные производители;

- организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН;

- организации, принимающие на работу лиц, являющихся инвалидами;

- общественные организации, уставной капитал которых состоит из вкладов общественных организаций инвалидов;

- организации, которые осуществляют производство и распространение СМИ.

2. С 1 января 2015 года уплачивающие ЕНВД аптечные организации и предприниматели, имеющие лицензию на осуществление фармацевтической деятельности, применяют пониженные тарифы страховых взносов только к выплатам, которые производятся в пользу работников, имеющих право заниматься этой деятельностью. Выплаты прочим работникам облагаются по общеустановленным тарифам (п. 10 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ).

3. С 1 января 2015 года для плательщиков страховых взносов, получивших статус участника свободной экономической зоны в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2014 N 377-ФЗ "О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя", в течение 10 лет начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус, применяются пониженные тарифы страховых взносов (ст. 58.4 Закона N 212-ФЗ в ред. Федерального закона от 29.11.2014 N 378-ФЗ):

в ПФР - 6%,

в ФСС РФ - 1,5%,

в ФФОМС - 0,1%.

4. С 23 марта 2015 года для плательщиков страховых взносов, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2014 N 473-ФЗ "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации", действуют пониженные тарифы:

в ПФР - 6%,

в ФСС РФ - 1,5%,

в ФФОМС - 0,1%.

Указанные тарифы применяются в течение 10 лет начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен такой статус (ч. 1 ст. 58.5 Закона N 212-ФЗ в ред. Федерального закона от 31.12.2014 N 519-ФЗ).

Пониженные тарифы не применяются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором утрачен статус резидента территории опережающего социально-экономического развития (ч. 2 ст. 58.5 Закона N 212-ФЗ в ред. Федерального закона от 13.07.2015 N 213-ФЗ).

5. С 1 января 2015 года на выплаты в пользу временно пребывающих в РФ иностранных граждан (за исключением высококвалифицированных работников) начисляются страховые взносы:

на обязательное пенсионное страхование по общим ставкам: 22% (в пределах предельной базы) и 10% (на выплаты, превышающие предельную величину базы (711 000 руб.));

на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством по пониженной ставке - 1,8% (ст. 12 Закона N 212-ФЗ).

Начисление страховых взносов в ФФОМС не производится.

Напоминаем, на выплаты в пользу граждан стран - членов ЕАЭС страховые взносы начисляются по правилам, установленным для граждан РФ.

6. С 1 января 2015 года в случаях, когда специальная оценка условий труда на рабочем месте не проводилась, а по действующим результатам аттестации рабочих мест, проведенной до 31 декабря 2013 года, условия труда отнесены к оптимальным или допустимым, применяются дополнительные тарифы страховых взносов в ПФР:

- 9%, если работник занят на видах работ, указанных в п. 1 ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 N 400-ФЗ "О страховых пенсиях": подземные работы, работа с вредными условиями труда и работа в горячих цехах (ч. 1 ст. 58.3 Закона N 212-ФЗ; см. Список N 1 производств, работ, профессий, должностей и показателей на подземных работах, на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда, утвержденный Постановлением Кабинета Министров СССР от 26.01.1991 N 10);

- 6%, если работник занят на видах работ, указанных в пунктах 2-18 ч. 1 ст. 30 Закона N 400-ФЗ (ч. 2 ст. 58.3 Закона N 212-ФЗ; см. Список N 2 производств, работ, профессий, должностей и показателей с вредными и тяжелыми условиями труда, утвержденный Постановлением Кабинета Министров СССР от 26.01.1991 N 10, Список производств и профессий текстильной промышленности, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 01.03.1992 N 130, и другие, перечисленные в Постановлении Правительства РФ от 18.07.2002 N 537).

В отношении рабочих мест, где проведена специальная оценка условий труда или имеются действующие результаты аттестации, признавшей рабочие места вредными или опасными, применяются дополнительные тарифы, установленные ч. 2.1 ст. 58.3 Закона N 212-ФЗ:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Класс условий труда | Подкласс условий труда | Дополнительный тариф страхового взноса в ПФР, % |
| Опасный | 4 | 8 |
| Вредный | 3.4 | 7 |
| 3.3 | 6 |
| 3.2 | 4 |
| 3.1 | 2 |
| Допустимый | 2 | 0 |
| Оптимальный | 1 | 0 |

Если отчет о проведении специальной оценки условий труда утвержден в середине месяца 2015 года, то по тарифам, установленным ч. 2.1 ст. 58.3 Закона N 212-ФЗ, начисляются страховые взносы только на ту часть выплат, которая начислена со дня утверждения отчета (письмо Минтруда России от 13.03.2014 N 17-3/В-113).

В случае если при реорганизации работодателя или его структурных подразделений условия труда на рабочих местах, определенные по результатам проведенной до 31 декабря 2013 года аттестации рабочих мест (с 1 января 2014 г. - по результатам специальной оценки условий труда), не изменились, внеплановая специальная оценка условий труда на таких рабочих местах может не проводиться. При этом соответствующие структурные изменения у работодателя, а также решение о непроведении внеплановой специальной оценки условий труда должны быть приняты комиссионно с участием представителей работников и документально зафиксированы.

При этом работодатель вправе провести специальную оценку условий труда в порядке, установленном Федеральным законом от 28.12.2013 N 426-ФЗ "О специальной оценке условий труда", до истечения срока действия имеющихся результатов аттестации рабочих мест по условиям труда (письмо Минтруда России от 24.04.2015 N 17-3/В-2015).

# 1.7.4. Выплаты, на которые страховые взносы не начисляются

С 2015 года не начисляются страховые взносы на все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с увольнением работников, за исключением:

компенсации за неиспользованный отпуск;

суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей трехкратный размер среднего месячного заработка.

Официальные органы трактуют эту норму так: все компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников (выходные пособия, компенсации, среднемесячный заработок на период трудоустройства), независимо от основания, по которому производится увольнение, начисляемые после 1 января 2015 года, освобождаются от обложения страховыми взносами в сумме, не превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Суммы превышения трехкратного размера (шестикратного размера) среднего месячного заработка с 1 января 2015 года подлежат обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке (письма Минтруда России от 29.04.2015 N 17-4/В-226, от 22.04.2015 N 17-3/В-210; п. 1 Приложения к письму ФСС РФ от 14.04.2015 N 02-0911/06-5250).

Не подлежат обложению страховыми взносами стоимость проезда работников к месту проведения отпуска и обратно и стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов, оплачиваемые плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными работниками за пределами территории Российской Федерации не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета (включая стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов), рассчитанная от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской Федерации, в том числе международного аэропорта, в котором работники проходят пограничный контроль в пункте пропуска через Государственную границу Российской Федерации (п. 7 ч. 1 ст. 9 Закона N 212-ФЗ).

Во-первых, в действующей редакции указанного пункта больше не упоминаются члены семьи работника. При этом выплаты членам семей работников в виде компенсации расходов на оплату их стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно не признавались и не признаются объектом обложения страховыми взносами как до, так и после 1 января 2015 года.

Поскольку члены семьи работников не состоят в трудовых отношениях с работодателями, производящими выплаты, то объекта обложения страховыми взносами не возникает (письмо Минтруда России от 20.05.2015 N 17-3/10/В-3536).

Во-вторых, в случае проведения отпуска за пределами территории Российской Федерации работником, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и направляющимся к месту проведения отпуска воздушным транспортом, не облагается страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды только стоимость проезда такого работника от места жительства или работы до международного аэропорта, в котором он проходит пограничный контроль. В этой связи справка о стоимости перелета от международного аэропорта вылета, в котором работник проходит пограничный контроль, до Государственной границы Российской Федерации и обратно, выданная транспортной компанией, осуществляющей авиаперевозку, не требуется, поскольку стоимость такого перелета подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке (письма Минтруда России от 21.05.2015 N 17-3/В-258, от 20.05.2015 N 17-3/10/В-3536).

С 1 января 2015 года освобождаются от обложения страховыми взносами в составе командировочных расходов суммы возмещения расходов по найму жилого помещения в месте командирования только при условии их подтверждения документально (ч. 2 ст. 9 Закона N 212-ФЗ в ред. Федерального закона от 28.06.2014 N 188-ФЗ).

# 1.7.5. Отчетность по страховым взносам

# 1.7.5.1. Формы отчетности

Отчетность в Пенсионный фонд РФ представляется по форме РСВ-1 ПФР, утвержденной Постановлением Правления ПФ РФ от 16.01.2014 N 2п.

Начиная с отчетности за I полугодие 2015 года применяются форма РСВ-1 ПФР и порядок ее и заполнения, измененные Постановлением Правления ПФ РФ от 04.06.2015 N 194п.

В частности, уточнено следующее:

- печать организации проставляется только при ее наличии;

- правила представления уточненного Расчета.

В случае изменения показателей, касающихся уплаты страховых взносов, или изменения сумм начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (в том числе по дополнительным тарифам):

- до момента наступления срока представления Расчета за отчетный период, следующий после отчетного периода, за который представляется уточненный Расчет, индивидуальные сведения (раздел 6 Расчета) представляются с типом "исходные";

- позже указанного срока уточненный Расчет представляется по форме, действовавшей в том периоде, за который выявлены ошибки. При этом индивидуальные сведения с типом "корректирующие" или "отменяющие" в отношении застрахованных лиц, данные по которым корректируются, представляются вместе с Расчетом за отчетный период, срок представления которого наступил.

Кроме того, из состава формы РСВ-1 ПФР исключены таблицы для подтверждения права на применение пониженных тарифов организациями, утратившими такое право с 2015 года.

Рекомендуемый порядок заполнения формы РСВ-1 ПФР актуализируется по мере внесения изменений и дополнений в форму и размещается на веб-сайте Пенсионного фонда РФ (www.pfrf.ru).

Отчетность в ФСС РФ начиная с отчетности за I квартал 2015 года представляется по форме 4-ФСС, утвержденной Приказом ФСС РФ от 26.02.2014 N 59 (последняя редакция - Приказ ФСС РФ от 20.07.2015 N 304).

В частности, в форму и порядок ее заполнения внесены следующие изменения:

- печать организации проставляется только при ее наличии;

- введены строки для отражения сумм пособий по временной нетрудоспособности временно пребывающим в РФ иностранным гражданам и сумм начисленных в их пользу выплат и иных вознаграждений;

- добавлена таблица 3.1 для отражения сведений об иностранных гражданах, временно пребывающих в РФ;

- появилась расшифровка сведений о суммах оплаты дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами и суммах страховых взносов, начисленных на эту оплату (указанные суммы возмещаются за счет федерального бюджета);

- введена справочная строка в таблице 2, где отражаются начисленные и невыплаченные пособия.

# 1.7.5.2. Сроки представления отчетности

С 2015 года отчетность представляется (п. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ):

- в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации:

- не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, - на бумажном носителе;

- не позднее 20-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, - в форме электронного документа;

- в территориальный орган Фонда социального страхования Российской Федерации:

- не позднее 20-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, - на бумажном носителе;

- не позднее 25-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, - в форме электронного документа.

Плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 25 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, у которых численность указанных физических лиц превышает данный предел, представляют расчеты только в форме электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью (п. 10 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

# 1.7.6. Ответственность плательщиков страховых взносов

С 1 января 2015 года увеличен период, за который начисляются пени в случае просрочки уплаты страховых взносов: день уплаты (взыскания) просроченных сумм включается в период, за который начисляются пени (ч. 3 ст. 25 Закона N 212-ФЗ).

В Закон N 212-ФЗ введены новые статьи, которые определяют условия и порядок представления отсрочки (рассрочки) по уплате страховых взносов, пеней и штрафов (статьи 18.1-18.5 Закона N 212-ФЗ).

С 1 января 2015 года предусмотрена возможность зачета излишне уплаченных сумм страховых взносов по одному виду страхования в счет предстоящих платежей, погашения недоимки по взносам и задолженности по пеням и штрафам по другому виду страхования, если администрирование взносов осуществляет один и тот же орган контроля (ч. 21 ст. 26 Закона N 212-ФЗ).

Таким образом:

- сумма переплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование может быть зачтена в счет погашения недоимки по страховым взносам на обязательное медицинское страхование и наоборот;

- сумма переплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством может быть зачтена в счет погашения недоимки по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и наоборот.

С 2015 года выездная проверка плательщика страховых взносов может быть продлена до четырех или шести месяцев при наличии определенных оснований (ч. 11.1 ст. 35 Закона N 212-ФЗ).

Допускается проведение повторной выездной проверки - проверки, проводимой независимо от времени проведения предыдущей проверки по страховым взносам за тот же период (ч. 24 ст. 35 Закона N 212-ФЗ).

При рассмотрении материалов проверки смягчающие и отягчающие ответственность обстоятельства не выявляются (п. 4 ч. 6 ст. 39 Закона N 212-ФЗ, утратила силу ст. 44 Закона N 212-ФЗ).

# 1.7.7. Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

С 1 января 2015 года действуют изменения, внесенные в ст. 20.2 Закона N 125-ФЗ, аналогичные изменениям, внесенным в ст. 9 Закона N 212-ФЗ:

- уточнены правила освобождения от обложения страховыми взносами выплат при увольнении (подп. 2 п. 1 ст. 20.2 Закона N 125-ФЗ);

- уточнены правила обложения страховыми взносами компенсационных выплат, связанных с проездом в отпуск из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей (подп. 8 п. 1 ст. 20.2 Закона N 125-ФЗ).

# 1.8. Пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством

# 1.8.1. Порядок назначения и выплаты

Порядок назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности и в связи материнством в 2015 году в целом не изменился.

Иностранные работники, постоянно и временно проживающие на территории Российской Федерации и работающие по трудовым договорам, подлежат обязательному социальному страхованию наравне с гражданами Российской Федерации (п. 1 ст. 2 Закона N 255-ФЗ).

Таким образом, данные граждане имеют право на получение всех видов пособий по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (пособие по временной нетрудоспособности, пособие по беременности и родам, единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, социальное пособие на погребение) без каких-либо особых условий (письмо Минтруда России от 06.03.2015 N 17-1/В-100).

С 2015 года право на получение страховых выплат имеют временно пребывающие в РФ иностранные граждане с учетом следующих особенностей.

Граждане государств - участников ЕАЭС\*(38) имеют право на получение пособий по обязательному социальному страхованию наравне с гражданами РФ (п. 3 ст. 98 Договора о ЕАЭС).

Иностранные граждане и лица без гражданства, временно пребывающие в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов), имеют право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности при условии уплаты за них страховых взносов (по тарифу 1,8%) за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай (ч. 4.1 ст. 2 Закона N 255-ФЗ).

Таким образом, фактически временно пребывающий на территории РФ иностранный работник может приобрести право на получение пособия по временной нетрудоспособности не ранее чем с 1 июля 2015 года (письмо ФСС РФ от 04.09.2015 N 02-09-11/15-15838).

Например, иностранный гражданин, временно пребывающий на территории РФ, состоит в трудовых отношениях с российской компанией с ноября 2014 года. При этом застрахованным в рамках обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности он является только с 1 января 2015 года. Если временная нетрудоспособность данного работника наступила 30 июня 2015 года, то пособие по временной нетрудоспособности не назначается за весь период болезни (как до 1 июля, так и после).

Если временная нетрудоспособность данного работника наступила 1 июля 2015 года или позже, то пособие назначается по общим правилам (см. далее пример 1.10 на с. 151).

Если иностранный гражданин состоит в трудовых отношениях с российской компанией с марта 2015 года, то право на получение пособия возникает у него с 1 сентября 2015 года.

При этом указанные лица не имеют права на получение пособий в связи с материнством.

# 1.8.2. Размеры пособий

# 1.8.2.1. Пособие по временной нетрудоспособности

Максимальный размер дневного пособия в 2015 году составляет:

(568 000 руб. + 624 000 руб.) : 730 = 1632,87 руб.,

где

568 000 рублей - предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ в 2013 году, а 624 000 рублей - в 2014 году.

Обратите внимание! Если при исчислении пособий производилась замена года (годов) расчетного периода на предшествующие (при условии, что в 2013 и (или) в 2014 годах застрахованное лицо находилось в отпуске по беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком - ч. 1 ст. 14 Закона N 255-ФЗ), то максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности определяется исходя из предельной величины базы для начисления страховых взносов в тех годах, которые приняты в расчетный период.

Например, если работница, временная нетрудоспособность которой наступила в 2015 году, находилась в "материнских" отпусках в течение 2011-2014 годов и подала заявление о включении в расчетный период для исчисления пособия по нетрудоспособности 2010 и 2009 годы, максимальный размер пособия составит 1136,99 рубля ((415 000 руб. + 415 000 руб.) : 730).

Ограничения минимального размера дневного пособия по временной нетрудоспособности (в случае отсутствия или малого размера выплат, включенных в базу для начисления страховых взносов в ФСС РФ, в расчетном периоде) нет.

Дневное пособие определяется исходя из:

- МРОТ, установленного на день наступления страхового случая (в 2015 году - 5965 руб.);

- установленной на день наступления страхового случая продолжительности рабочего времени;

- продолжительности страхового стажа.

Пример 1.10

Иностранный работник принят на работу в ноябре 2014 года. В июле 2015 года работник был временно нетрудоспособен 10 календарных дней.

В расчетном периоде 2013-2014 годов работник не относился к числу застрахованных лиц и страховые взносы в ФСС РФ на выплаты в его пользу не начислялись. Расчет пособия ведется исходя из 24-х МРОТ (ч. 1.1 ст. 14 Закона N 255-ФЗ) по общим правилам.

1) Определяется размер среднего дневного заработка:

5965 руб. х 24 : 730 = 196,11 руб.

2) Определяется размер дневного пособия с учетом страхового стажа (менее 5 лет):

196,11 руб. х 60% = 117,67 руб.

3) Определяется размер пособия по временной нетрудоспособности:

117,67 руб. х 10 дн. = 1176,70 руб.

Если стаж работника на день наступления страхового случая менее шести месяцев (ч. 6 ст. 7 Закона N 255-ФЗ) либо имеются основания для снижения размера пособия в связи с виновными действиями работника (ст. 8 Закона N 255-ФЗ), максимальный размер дневного пособия определяется по каждому месяцу, на который приходятся дни нетрудоспособности, путем деления МРОТ на количество календарных дней в данном месяце.

Пример 1.11

Работник был временно нетрудоспособен в период с 17 апреля по 6 мая 2015 года. В представленном работником листке нетрудоспособности отмечено нарушение режима, установленного лечащим врачом, допущенное 30 апреля.

В расчетном периоде (2013-2014 гг.) работнику начислены заработная плата и другие выплаты, включаемые в базу для начисления страховых взносов в ФСС РФ, - 950 000 руб. Страховой стаж - 7 лет 4 месяца (пособие составляет 80% среднего заработка).

1) Определяется размер среднего дневного заработка:

950 000 руб. : 730 = 1301,37 руб.

2) Определяется размер дневного пособия с учетом страхового стажа:

1301,37 руб. х 80% = 1041,09 руб.

3) Определяется максимально возможный размер дневного пособия с учетом ограничения, установленного ст. 8 Закона N 255-ФЗ:

- в апреле: 5965 руб. : 30 дн. = 198,83 руб.;

- в мае: 5965 руб. : 31 дн. = 192,42 руб.

4) Определяется размер пособия по временной нетрудоспособности:

а) за период с 17 по 29 апреля (до дня нарушения режима) - 13 календарных дней, исходя из фактического размера дневного пособия:

1041,09 руб. х 13 дн. = 13 534,17 руб.;

б) за 30 апреля, исходя из максимально возможного дневного заработка:

198,83 руб. х 1 дн. = 198,83 руб.;

в) за период с 1 по 6 мая - 6 календарных дней, исходя из максимально возможного дневного заработка:

192,42 руб. х 6 дн. = 1154,52 руб.

Размер пособия по временной нетрудоспособности составил:

13 534,17 руб. + 198,83 руб. + 1154,52 руб. = 14 887,52 руб.

# 1.8.2.2. Пособие по беременности и родам

Максимальный размер дневного пособия по беременности и родам в 2015 году - 1632,87 рубля (результат деления на 730 суммы предельных величин базы для начисления взносов в ФСС РФ за два года, предшествующих году наступления отпуска по беременности и родам, - ч. 3.3 ст. 14 Закона N 255-ФЗ) - не зависит от того, какие именно годы вошли в расчетный период.

Минимальный размер дневного пособия по беременности и родам определяется исходя из МРОТ и установленной продолжительности рабочего времени на день наступления отпуска:

24 МРОТ х Установленная продолжительность рабочего времени : 730.

# 1.8.2.3. Другие виды пособий

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком:

- максимальный размер: (1 632,87 руб. х 30,4) х 40% = 19 855,69 рубля;

- минимальный размер пособия с учетом индексации в 2015 году:

2718,34 рубля - по уходу за первым ребенком;

5436,67 рубля - по уходу за вторым и последующими детьми.

Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, - 543,67 рубля.

Единовременное пособие при рождении ребенка - 14 497,80 рубля.

Стоимость гарантированного перечня услуг по погребению и предельный размер социального пособия на погребение - 5277,28 рубля.

# 1.9. Исчисление среднего заработка

Из числа выплат, учитываемых в среднем заработке, исключены доплаты за ученую степень, ученое звание (подп. "к" п. 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 N 922 в ред. Постановления Правительства РФ от 15.10.2014 N 1054).

В остальном правила исчисления среднего заработка в 2015 году не менялись.

# Глава 2. Бухгалтерский учет и отчетность 2015 года

# 2.1. Общие требования к годовой бухгалтерской отчетности

Порядок составления и представления бухгалтерской отчетности регулируется Законом "О бухгалтерском учете", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации".

В общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций включает (п. 1 ст. 14 Закона "О бухгалтерском учете"):

- бухгалтерский баланс;

- отчет о финансовых результатах;

- приложения к балансу и отчету о финансовых результатах.

Обратите внимание! Аудиторское заключение не входит в состав бухгалтерской отчетности, даже если в соответствии с федеральными законами организация подлежит обязательному аудиту.

При составлении отчетности за 2015 год применяются формы, утвержденные Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (далее - Приказ N 66н), с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 05.10.2011 N 124н.

Приказом N 66н утверждены следующие формы приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

а) форма отчета об изменениях капитала;

б) форма отчета о движении денежных средств;

в) форма отчета о целевом использовании средств (входит в состав отчетности некоммерческих организаций).

Иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее - пояснения) могут оформляться организацией в табличной и (или) текстовой форме (этот вопрос регулируется учетной политикой организации). Если пояснения оформляются в табличной форме, то организация может ориентироваться на форму, приведенную в Приложении N 3 к Приказу N 66н.

Обратите внимание! Формы отчетности, утвержденные Приказом N 66н, не являются рекомендуемыми (кроме примерной формы пояснений, приведенной в Приложении N 3 к Приказу N 66н).

Это значит, что из них нельзя исключать какие-либо строки по причине отсутствия соответствующих данных. Если у организации отсутствуют активы (обязательства, доходы, расходы и т.п.), данные о которых подлежат раскрытию в той или иной строке формы, то по этой строке просто ставится прочерк.

Если же возникает необходимость в детализации отдельных статей баланса или отчета о финансовых результатах, то организация вводит в формы, утвержденные Приказом N 66н, дополнительные строки.

Утвержденные Приказом N 66н формы отчетности нельзя сокращать. Их можно лишь дополнять новыми строками в случае необходимости детализации отдельных статей.

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 к Приказу N 66н.

Если организация вводит в отчеты дополнительные строки (т.е. осуществляет детализацию (расшифровку) данных, отраженных в статьях отчетов), то эти строки кодировать не нужно.

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, с 2012 года предусмотрены упрощенные формы баланса и отчета о прибылях и убытках для организаций, применяющих упрощенные способы ведения бухучета\*(39).

В упрощенной форме баланса актив состоит всего из пяти укрупненных строк, а пассив - из шести. Заполняя каждую строку, бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой строки и какой из них имеет наибольший удельный вес (см. подробнее с. 238).

В формах бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах предусмотрена специальная графа "Пояснения". В этой графе даются ссылки на пояснения, раскрывающие информацию о данных, отраженных по соответствующей статье баланса (отчета о финансовых результатах).

В этой связи еще раз отметим, что пояснениями (приложениями) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах являются отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, а также пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, оформленные в табличной и (или) текстовой форме.

По общему правилу все формы бухгалтерской отчетности заполняются в тысячах рублей без десятичных знаков (код по ОКЕИ - 384). Но организации, имеющие значительные активы, обороты продаж товаров, обязательств и т.д., могут заполнять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков (код по ОКЕИ - 385).

# 2.2. Бухгалтерская отчетность малого предприятия

Субъекты малого предпринимательства\*(40) имеют право представлять бухгалтерскую отчетность в упрощенном виде (п. 6 Приказа N 66н):

а) в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах можно указывать показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям), то есть можно использовать формы, приведенные в Приказе N 66н, без каких-либо дополнений;

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах можно указывать только наиболее важную информацию, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Кроме того, для субъектов малого предпринимательства предусмотрены упрощенные формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (п. 6.1 Приказа N 66н). Они предусмотрены Приложением N 5 к Приказу N 66н.

Пункт 85 Положения по ведению бухгалтерского учета позволяет малым предприятиям ограничить объем годовой бухгалтерской отчетности только лишь балансом и отчетом о финансовых результатах.

Правомерность этого вывода подтверждается письмом Минфина России от 03.04.2012 N 03-02-07/1-80.

В нем указано, что организация, являющаяся субъектом малого предпринимательства, не обязана включать в представляемую в налоговый орган бухгалтерскую отчетность отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и пояснительную записку, за исключением наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (см. также Информацию Минфина России N ПЗ-3/2015 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности").

Малое предприятие имеет право включить в состав годовой отчетности только бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, составленные по упрощенной форме, предусмотренной Приложением N 5 к Приказу N 66н.

В случае необходимости пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в состав отчетности включается также приложение (оно оформляется в произвольной форме).

В приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения субъекта малого предпринимательства или финансовых результатов его деятельности. В частности, в приложении целесообразно раскрывать:

1) те положения учетной политики, которые необходимы для объяснения порядка формирования показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Например, использовался ли кассовый метод учета доходов и расходов, учитывались ли наряду с текущим отложенный налог на прибыль, факты перспективного изменения учетной политики или перспективного пересчета при исправлении существенных ошибок и т.п.\*(41);

2) информацию о существенных фактах хозяйственной жизни, не раскрываемую показателями бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Например, о существенных операциях с собственниками (учредителями), таких как начисления и выплаты дивидендов, вклады в уставный капитал и т.п.

Обратите внимание! Если организация потеряет статус малого предприятия\*(42), ей придется составлять бухгалтерскую отчетность в полном объеме. При этом, если раньше (в период сохранения статуса малого предприятия) отчетность составлялась в упрощенном виде, бухгалтер столкнется с определенными трудностями при заполнении показателей прошлых периодов.

Например, организация, являясь субъектом малого предпринимательства, за прошлый год отчет о движении денежных средств не составляла, а в текущем году организация утратила данный статус и обязана его представлять.

Естественный вопрос: должна ли организация составить данный отчет за прошлый год или можно просто проставить нули и в пояснениях указать, что эта форма за прошлый год, которая не заполнялась?

Увы, организации придется в такой ситуации составить отчет за прошлый год.

Ведь при формировании отчета о движении денежных средств за отчетный год организация обязана включить в него соответствующие показатели прошлого года, независимо от того, входил ли такой отчет в состав бухгалтерской отчетности за прошлый год.

В соответствии с ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

ПБУ 4/99 устанавливает методические основы формирования бухгалтерской отчетности, обязательные для всех организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений.

Пункт 6 ПБУ 4/99 допускает отступление от установленных в нем правил, но только в исключительных случаях и только при условии, что применение этих правил не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Поэтому при отсутствии в отчете о движении денежных средств за отчетный год соответствующих показателей прошлого года отчетность организации не будет признана достоверной и полной.

# 2.3. Бухгалтерская отчетность организации, применяющей УСН

Действующий с 2013 года Закон "О бухгалтерском учете" обязывает все организации (в том числе и применяющие УСН) вести бухгалтерский учет в полном объеме.

Соответственно, с 2013 года все организации-"упрощенцы" должны вести бухгалтерский учет, составлять бухгалтерскую отчетность и представлять ее в налоговые органы и органы статистики в общеустановленном порядке.

# 2.4. Бухгалтерская отчетность простого товарищества

Согласно ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности" товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором о совместной деятельности, ведет бухгалтерский учет операций простого товарищества на отдельном балансе. Показатели отдельного баланса простого товарищества в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются.

При этом ни Закон "О бухгалтерском учете", ни Налоговый кодекс не обязывают товарища, ведущего общие дела, сдавать в налоговую инспекцию, помимо собственной отчетности, также и отдельный баланс простого товарищества.

Участник, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора о совместной деятельности в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации. А участники договора простого товарищества, являющиеся юридическими лицами, представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в общеустановленном порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору простого товарищества.

Кроме того, ПБУ 20/03 обязывает организацию, являющуюся участником договора о совместной деятельности, раскрывать информацию о своем участии в совместной деятельности в своей бухгалтерской отчетности (в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 08.12.2014 N 03-02-07/2/62783, которое доведено до сведения налоговых органов письмом ФНС от 30.12.2014 N ГД-4-3/27197.

# 2.5. Порядок подписания годовой бухгалтерской отчетности

Закон "О бухгалтерском учете" не устанавливает порядок подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Соответствующие разъяснения можно найти в Информации Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством Российской Федерации, или учредительными документами экономического субъекта, или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом.

При этом согласно п. 8 ст. 13 Закона "О бухгалтерском учете" бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Исходя из этого, в делах экономического субъекта должен храниться экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанный руководителем экономического субъекта. При этом подпись руководителя экономического субъекта должна содержать дату подписания этого экземпляра.

Таким образом, бухгалтерская отчетность в обязательном порядке должна быть подписана руководителем организации.

Подпись главного бухгалтера на отчетности обязательной не является. В принципе достаточно одной подписи руководителя.

При этом ничто не мешает организации расширить перечень подписантов отчетности, включив в него, например, главного бухгалтера или финансового директора.

Если бухгалтерский учет ведется специализированной организацией, то отчетность может быть подписана работниками этой организации.

При этом в любом случае подпись руководителя организации должна присутствовать.

В то же время изложенные выше требования Закона "О бухгалтерском учете" не ограничивают право руководителя в установленном порядке передать право подписи отчетности другому лицу на основании доверенности.

В письме ФНС России от 26.06.2013 N ЕД-4-3/11569@ (размещено на официальном сайте ФНС) сообщается, что если иное не предусмотрено уставом экономического субъекта, руководитель экономического субъекта вправе передать свои полномочия на основе доверенности, в том числе на подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности, без сообщения об этом органам управления экономическим субъектом.

Минфином России в письме от 30.04.2013 N 07-01-10/15212 также высказано мнение о том, что Закон "О бухгалтерском учете" не содержит положений, ограничивающих право руководителя экономического субъекта передать свое полномочие по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности этого экономического субъекта иному лицу на основании доверенности.

Обратите внимание! В случаях представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в несколько адресов такая отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами.

# 2.6. Сроки, порядок и адреса представления бухгалтерской и налоговой отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность представляется организациями в налоговые органы, а также в органы статистики\*(43).

Организация обязана представить годовую бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию по месту нахождения не позднее трех месяцев после окончания отчетного года (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

В органы статистики отчетность представляется в те же сроки - не позднее трех месяцев после окончания отчетного года (п. 2 ст. 18 Закона "О бухгалтерском учете"). Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности утвержден Приказом Росстата от 31.03.2014 N 220.

Существуют ли особенности представления бухгалтерской отчетности для организаций, зарегистрированных в 2015 году?

Да, существуют, но только для тех, которые зарегистрированы после 30 сентября 2015 года.

Согласно п. 3 ст. 15 Закона "О бухгалтерском учете" для таких организаций первый отчетный год начинается с даты их регистрации и заканчивается 31 декабря 2016 года. Поэтому представлять годовую бухгалтерскую отчетность за 2015 год им не требуется.

Первым отчетным годом для них будет 2016 год, причем отчетность за 2016 год будет охватывать период с даты регистрации по 31 декабря 2016 года.

Организации, зарегистрированные ранее 30 сентября 2015 года, годовую отчетность за 2015 год представляют на общих основаниях. В отчетность включаются показатели деятельности с даты регистрации по 31 декабря 2015 года.

Организации, имеющие обособленные подразделения, должны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговый орган по месту нахождения головной организации.

При этом, по мнению Минфина России, законодательство не обязывает организации представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы по месту нахождения обособленных подразделений (письмо от 18.08.2009 N 03-03-06/1/527).

Аудиторское заключение сдавать в налоговую инспекцию вместе с годовой бухгалтерской отчетностью не нужно, даже если организация подлежит обязательному аудиту.

Состав годовой бухгалтерской отчетности определен в п. 1 ст. 14 Закона "О бухгалтерском учете". Аудиторское заключение там не упомянуто.

Кроме того, Налоговым кодексом не предусмотрена специальная обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы аудиторское заключение. В статье 23 НК РФ речь идет исключительно о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, у организаций, которые в соответствии с законодательством обязаны проходить обязательный аудит, отсутствует обязанность представлять аудиторское заключение в налоговые органы. Эти организации, как и все остальные налогоплательщики, сдают в налоговую инспекцию только годовую финансовую отчетность, которая, как указано выше, не включает в себя аудиторское заключение.

Соответственно, у налоговых органов нет оснований штрафовать налогоплательщиков за непредставление аудиторского заключения.

Этот вывод подтвержден письмом Минфина России от 30.01.2013 N 03-02-07/1/1724.

С 2014 года аудиторское заключение необходимо сдавать в органы статистки.

Если годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то организация обязана сдавать аудиторское заключение в органы статистки.

Аудиторское заключение представляется одновременно с отчетностью.

Если на момент представления отчетности аудиторского заключения еще нет, то отчетность сдается в органы статистики без аудиторского заключения, а заключение представляется отдельно - не позднее 10 дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным (п. 2 ст. 18 Закона "О бухгалтерском учете").

Бухгалтерскую отчетность за 2015 год можно представить в налоговый орган на бумажном носителе или в электронном виде.

Налоговые органы не имеют права требовать от организации представлять бухгалтерскую отчетность исключительно в электронном виде.

Организация имеет полное право представлять в налоговый орган бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах с приложениями на бумаге (письмо ФНС от 10.01.2012 N АС-4-3/10@).

Обратите внимание! Если вы сдаете бухгалтерскую отчетность в электронном виде, то вам необходимо учитывать ограничения, связанные с использованием электронных форматов бухгалтерской отчетности, утвержденных ФНС России.

Форматы представления упрощенной бухгалтерской отчетности, которую могут сдавать в том числе и малые предприятия (см. с. 157), содержат закрытый перечень реквизитов. Поэтому если вы внесете в упрощенные формы баланса и (или) отчета о финансовых результатах какие-либо изменения (например, дополните их необходимыми вам расшифровочными строками), то сдать такую отчетность в электронном виде уже не получится.

В то же время форматы обычной (неупрощенной) отчетности позволяют включать в отчетность любые дополнительные показатели. Такие показатели называются "вписываемыми показателями" и к заполнению необязательны.

Соответствующие разъяснения приведены в письме ФНС от 29.05.2015 N ГД-3-3/2180@.

Что касается налоговых деклараций, то порядок их представления установлен в ст. 80 НК РФ.

Пунктом 2 этой статьи установлено, что налоговая декларация представляется в налоговый орган на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В настоящее время право выбора способа представления отчетности осталось только у организаций со среднесписочной численностью работников до 100 человек (при условии, что они не отнесены к категории крупнейших налогоплательщиков).

Если же среднесписочная численность работников на 1 января 2015 года превышала 100 человек, то в 2015 году всю налоговую отчетность организация обязана представлять в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Обратите внимание! Право выбора способа представления налоговой декларации не распространяется на декларации по НДС.

Согласно п. 5 ст. 174 НК РФ все лица, признаваемые налогоплательщиками НДС (независимо от численности работников), обязаны сдавать налоговые декларации по НДС исключительно в электронном виде.

Декларации по НДС на бумажном носителе могут сдавать только налоговые агенты по НДС, которые не являются налогоплательщиками НДС либо пользуются освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика (подробнее новые правила сдачи отчетности по НДС рассмотрены на с. 107).

Заметим, что ФНС России настоятельно призывает всех налогоплательщиков сдавать всю налоговую отчетность в электронном виде.

Тем же налогоплательщикам, которые не имеют возможности представлять декларации и отчеты на электронных носителях, ФНС России рекомендует пользоваться утвержденными формами налоговой отчетности, размещенными на сайтах ФНС России и ФГУП ГНИВЦ ФНС России. Данные формы документов представлены в формате, обеспечивающем возможность автоматизированной обработки с использованием сканеров. Нанесенный на каждый лист штрих-код содержит информацию о коде формы документа.

С целью сокращения сроков обработки вышеуказанных форм предпочтительным является их заполнение в электронном виде для последующей распечатки. Таким образом, независимо от того, сдает ли налогоплательщик отчетность в электронном или бумажном виде, ввод и обработку данных налоговые органы будут вести в автоматическом режиме.

Представление документов со штрих-кодом позволит отдельным категориям налогоплательщиков пользоваться привычным для них способом сдачи налоговой отчетности и в то же время сократит время обработки документов налоговыми органами. В свою очередь, это позволит свести к минимуму риск возникновения технических ошибок при начислении налогов и оптимизировать процесс расчета налоговых вычетов.

Пункт 3 ст. 80 НК РФ обязывает налогоплательщиков подавать в налоговый орган сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год.

Эти сведения представляются в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована).

Таким образом, в настоящее время все организации, независимо от среднесписочной численности работников, должны представлять в налоговый орган сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована) (письмо ФНС России от 09.07.2007 N ЧД-6-25/536@).

Форма "Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год" утверждена Приказом ФНС России от 29.03.2007 N ММ-3-25/174@.

Рекомендации по заполнению этой формы содержатся в письме ФНС России от 26.04.2007 N ЧД-6-25/353@ (в ред. письма ФНС РФ от 18.05.2007 N 25-3-06/338@).

# 2.7. Ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления отчетности

За нарушение сроков представления бухгалтерской отчетности или ее непредставление организация может быть оштрафована на 200 рублей за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ).

Помимо этого, за непредставление бухгалтерской отчетности или отказ от ее представления в государственные контролирующие органы предусмотрена административная ответственность.

Статьей 15.6 КоАП РФ за такие нарушения на должностных лиц организации налагается штраф в размере от 300 до 500 рублей.

Самостоятельные санкции предусмотрены за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и искажение данных бухгалтерской отчетности.

Статьей 120 НК РФ установлена ответственность за систематическое (два раза и более в течение календарного года), несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений. За такие нарушения взыскивается штраф в размере:

- 10 000 рублей, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода (п. 1 ст. 120 НК РФ);

- 30 000 рублей, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода (п. 2 ст. 120 НК РФ);

- 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей, если эти деяния повлекли занижение налоговой базы (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Кроме того, ст. 15.11 КоАП РФ установлена ответственность для должностных лиц организации в виде штрафа в размере от 2000 до 3000 рублей за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, под которым понимаются:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;

- искажение любой статьи (строки) бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%\*(44).

# 2.8. Бухгалтерский баланс

Форма баланса предусматривает отражение показателей минимум за два предыдущих года. В этой связи в балансе заполняются три графы:

- на текущую отчетную дату (то есть на конец отчетного периода);

- на 31 декабря предыдущего года;

- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему году.

Таким образом, при заполнении баланса за 2015 год в нем указываются данные на 31 декабря 2015 года, 31 декабря 2014 года и 31 декабря 2013 года.

Стандартная\*(45) (утвержденная Минфином) форма бухгалтерского баланса приведена на с. 169.

В первой графе баланса "Пояснения" указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Напомним, что пояснениями (приложениями) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах являются:

- отчет об изменениях капитала;

- отчет о движении денежных средств;

- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, оформленные в текстовой и (или) табличной форме.

Информация, отраженная в этой графе, призвана помочь пользователям отчетности найти в представленных приложениях необходимые расшифровки в отношении данных, отраженных в той или иной конкретной строке баланса.

При заполнении баланса показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При наличии существенных показателей организация дополняет баланс новыми строками, в которых расшифровывает данные об отдельных активах и обязательствах.

При заполнении баланса (равно как и других форм отчетности) вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Бухгалтерский баланс ┌────────────────────┐

на 31 декабря 20 15 г. │ Коды │

─────────── ── ├────────────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710001 │

├──────┬──────┬──────┤

Дата (число, месяц,│ │ │ │

год)│ │ │ │

├──────┴──────┴──────┤

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО│ │

├────────────────────┤

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН│ │

├────────────────────┤

Вид экономической деятельности по ОКВЭД│ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │

├──────────┬─────────┤

Организационно-правовая форма/форма собственности │ │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├──────────┴─────────┤

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ│ 384(385) │

└────────────────────┘

Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

┌────────────────┬─────────────────────────────────────────────┬──────────────┬───────────────┬──────────────┐

│ Пояснения │ Наименование показателя │ На 31 декабря│ На 31 декабря │На 31 декабря │

│ │ │ ──────────│ ────────── │ ────────── │

│ │ │ 2015 г. │ 2014 г. │ 2013 г. │

│ │ │ ── │ ── │ ── │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ │ │ │ │

│ │ АКТИВ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │Нематериальные активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Результаты исследований и разработок │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Нематериальные поисковые активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Материальные поисковые активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Основные средства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Доходные вложения в материальные ценности │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Финансовые вложения │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Отложенные налоговые активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие внеоборотные активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Итого по разделу I │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ │ │ │ │

│ │ II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Запасы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Налог на добавленную стоимость по│ │ │ │

│ │приобретенным ценностям │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Дебиторская задолженность │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Финансовые вложения (за исключением денежных│ │ │ │

│ │эквивалентов) │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Денежные средства и денежные эквиваленты │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие оборотные активы │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Итого по разделу II │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │БАЛАНС │ │ │ │

└────────────────┴─────────────────────────────────────────────┴──────────────┴───────────────┴──────────────┘

Форма 0710001 с. 2

┌────────────────┬─────────────────────────────────────────────┬──────────────┬───────────────┬──────────────┐

│ Пояснения │ Наименование показателя │ На 31 декабря│ На 31 декабря │На 31 декабря │

│ │ │ ──────────│ ────────── │ ────────── │

│ │ │ 2015 г. │ 2014 г. │ 2013 г. │

│ │ │ ── │ ── │ ── │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ ПАССИВ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ\* │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │Уставный капитал (складочный капитал,│ │ │ │

│ │уставный фонд, вклады товарищей) │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Собственные акции, выкупленные у акционеров │ ( ) │ ( ) │ ( ) │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Переоценка внеоборотных активов │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Добавочный капитал (без переоценки) │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Резервный капитал │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Итого по разделу III │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ │ │ │ │

│ │ IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │Заемные средства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Отложенные налоговые обязательства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Оценочные обязательства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие обязательства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Итого по разделу IV │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ │ │ │ │

│ │ V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ │Заемные средства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Кредиторская задолженность │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Доходы будущих периодов │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Оценочные обязательства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие обязательства │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Итого по разделу V │ │ │ │

├────────────────┼─────────────────────────────────────────────┼──────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │БАЛАНС │ │ │ │

└────────────────┴─────────────────────────────────────────────┴──────────────┴───────────────┴──────────────┘

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи)

"\_\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_г.

─────────────────────────────────────────────────────────────────────────

\* Некоммерческая организация именует указанный раздел "Целевое

финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный

капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции,

выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и

"Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая

организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал",

"Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого

имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы

некоммерческой организации и источников формирования имущества).

# 2.8.1. Внеоборотные активы (раздел I)

# 2.8.1.1. Нематериальные активы (НМА)

При формировании информации о нематериальных активах берутся данные по счетам 04 и 05.

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов".

К нематериальным активам относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, перечисленные в ст. 1225 ГК РФ.

Речь идет о следующих правах:

1) на произведения науки, литературы и искусства;

2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);

3) базы данных;

4) исполнения;

5) фонограммы;

6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);

7) изобретения;

8) полезные модели;

9) промышленные образцы;

10) селекционные достижения;

11) топологии интегральных микросхем;

12) секреты производства (ноу-хау);

13) фирменные наименования;

14) товарные знаки и знаки обслуживания;

15) наименования мест происхождения товаров;

16) коммерческие обозначения.

Если организация приобретает исключительные права на перечисленные в ст. 1225 ГК РФ результаты интеллектуальной деятельности (средства индивидуализации), то эти права подлежат учету в составе нематериальных активов.

Неисключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, приобретенные на основании лицензионного договора, в составе нематериальных активов не учитываются.

Это касается прав, приобретаемых как по неисключительной, так и по исключительной лицензии (письмо Минфина России от 25.11.2008 N 03-03-06/1/649).

Бухгалтерское законодательство не позволяет организациям установить стоимостной предел для отнесения активов к нематериальным. Поэтому любые активы, удовлетворяющие условиям, установленным п. 3 ПБУ 14/2007, независимо от их стоимости подлежат учету в составе нематериальных активов.

Обратите внимание! По разъяснению Минфина России, затраты, понесенные в связи с формированием положительной репутации (привлекательного имиджа) производимой продукции, товаров, работ, услуг (торговые марки, знаки, названия периодических изданий, флаговые заголовки и т.п.), признаются в составе НМА только в случае их приобретения (покупки) (п. 6 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства"). Затраты на самостоятельное создание таких объектов следует учитывать в соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации" (как обычные расходы на ведение бизнеса).

Заметим, что указанная позиция Минфина России основана на положениях МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы".

Подробная расшифровка информации о нематериальных активах, принадлежащих организации, приводится в Пояснениях к балансу (таблицы 1.1, 1.2 и 1.3 типовой формы Пояснений - см. с. 275-276).

# 2.8.1.2. Результаты исследований и разработок

По этой статье баланса показываются данные о положительных результатах НИОКР, учитываемых на счете 04 "Нематериальные активы".

Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР регулируется ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы".

Если организация при выполнении НИОКР для собственных нужд получила положительный результат, который будет использоваться в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР принимаются к учету на счете 04 "Нематериальные активы".

Положительные результаты НИОКР в состав нематериальных активов не включаются, а отражаются на счете 04 обособленно, например на отдельном субсчете "Положительные результаты НИОКР".

В данном случае речь идет о положительных результатах, на которые у организации нет документов, подтверждающих наличие у нее исключительных прав на эти результаты. При получении таких документов (например, патентов) расходы на НИОКР учитываются в составе нематериальных активов в порядке, предусмотренном ПБУ 14/2007.

В период выполнения НИОКР все фактические расходы, связанные с их выполнением, накапливаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". После получения положительного результата накопленные расходы списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04.

Обратим внимание на п. 9 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства".

При признании затрат организации на НИОКР в качестве активов в бухгалтерском балансе по группам статей "Результаты исследований и разработок" или "Нематериальные активы" производится проверка их на соответствие условиям признания активов, установленных соответственно ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007.

При этом необходимо иметь в виду следующие различия в учете активов, признанных в качестве результатов исследований и разработок или как нематериальные активы, которые показаны в таблице 2.1.

Таблица 2.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Правила учета | Нематериальные активы (ПБУ 14/2007) | Положительные результаты НИОКР (ПБУ 17/02) |
| 1 | 2 | 3 |
| Определение сроков полезного использования | Не установлены временные ограничения при определении организацией срока полезного использования нематериального актива (при возможности его установления) | Определяемый организацией ожидаемый срок использования полученных результатов, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), не может превышать пяти лет |
| Способы начисления амортизации | Предусмотрено начисление амортизации одним из трех способов (линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) | Установлено списание стоимости по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе одним из следующих способов:  - линейный способ;  - способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) |
| Последующая оценка, обесценение и пересмотр сроков полезного использования | Установлены специальные правила | Не предусмотрены.  Однако, по мнению Минфина России, организация при формировании учетной политики по учету результатов исследований и разработок при решении вопросов последующей их оценки, обесценения и пересмотра сроков полезного использования вправе руководствоваться аналогичными нормами ПБУ 14/2007 \*(46) |

Подробная информация о наличии и движении результатов НИОКР приводится в пояснениях к балансу (таблица 1.4 типовой формы Пояснений - см. с. 276).

В целях налогообложения прибыли порядок учета затрат на НИОКР установлен ст. 262 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 262 НК РФ расходы на НИОКР, давшие положительный результат, в общем случае учитываются в целях налогообложения прибыли в расходах единовременно (в полной сумме) в момент окончания работ (ст. 262 НК РФ).

# 2.8.1.3. Нематериальные и материальные поисковые активы

Эти строки баланса заполняются в соответствии с требованиями ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов".

ПБУ 24/2011 применяется в отношении поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляются поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых (коммерческая целесообразность добычи).

Соответственно, ПБУ 24/11 не применяется организациями в отношении затрат на геологоразведочные работы, выполняемые на участке недр, в отношении которого установлена коммерческая целесообразность добычи (письмо Минфина России от 10.11.2014 N 07-01-06/56457).

Организация самостоятельно (в своей учетной политике) устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами (далее - поисковые активы). Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

Заметим, что формируя учетную политику, организация может принять решение о признании всех поисковых затрат расходами по обычным видам деятельности. В этом случае данные строки баланса остаются незаполненными.

Поисковые активы, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

Материальные поисковые активы - это поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму.

Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы".

К материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

а) сооружения (система трубопроводов и т.д.);

б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.);

в) транспортные средства.

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;

б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;

в) результаты разведочного бурения;

г) результаты отбора образцов;

д) иная геологическая информация о недрах;

е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Поисковые активы в отношении определенного участка недр, признанные на счете 08, списываются при наступлении одного из двух обстоятельств:

1) при подтверждении коммерческой целесообразности добычи;

2) признании добычи полезных ископаемых на нем бесперспективной.

В первом случае (при подтверждении коммерческой целесообразности добычи) поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (фактическим затратам с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения).

Во втором случае (если добыча полезных ископаемых на участке недр признана бесперспективной) поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются с отнесением доходов и расходов от списания на финансовые результаты организации. Однако, если поисковые активы продолжают использоваться в деятельности организации, их следует перевести в состав основных средств, нематериальных и иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках недр).

Материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы - в состав нематериальных активов организации.

В отдельных случаях стоимость нематериального поискового актива может формировать фактическую стоимость основных средств организации. Например, затраты на геологоразведочные работы, относящиеся к конкретным скважинам, признанные в составе нематериальных поисковых активов, могут быть включены в фактическую стоимость скважин при их признании объектами основных средств организации.

# 2.8.1.4. Основные средства

Строка "Основные средства" формируется на основании данных, отраженных на счетах:

- 01 и 02 (в части объектов, принятых к учету в составе основных средств);

- 07 и 08 (в части информации о незавершенном строительстве - см. с. 194);

- 60 (в части авансов, выданных в связи со строительством, - см. с. 194);

- 97 (в части крупного капитального ремонта с большим временным шагом - см. с. 196).

Отметим, что согласно ПБУ 6/01 основными средствами в бухгалтерском учете признаются не только активы, учитываемые на счете 01 (т.е. активы, предназначенные для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации), но и активы, учитываемые на счете 03 (т.е. активы, предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование).

Однако по данной строке отражается информация только о тех объектах, которые учитываются на счете 01 "Основные средства".

Информация об объектах, приобретенных специально для сдачи в аренду (лизинг), учитываемых на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", отражается по отдельной статье, которая так и называется.

Если организация имеет объекты, учтенные как на счете 01, так и на счете 03, то амортизация по всем этим объектам начисляется по кредиту счета 02. При этом необходимо обеспечить отдельный учет сумм амортизации по основным средствам, учитываемым на счете 01, и объектам, учитываемым на счете 03.

При заполнении статьи "Основные средства" необходимо брать данные о суммах начисленной амортизации в части только тех объектов, которые учитываются на счете 01.

Подробная информация о наличии и движении основных средств приводится в пояснениях к балансу.

В таблице 2.1 типовой формы Пояснений (с. 277) отражаются данные о начисленной и накопленной амортизации по группам основных средств и доходных вложений в материальные ценности, об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации объектов в результате их переоценки.

В таблице 2.3 (с. 279) приводятся данные об увеличении стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и об уменьшении стоимости объектов в результате их частичной ликвидации.

В таблицу 2.4 (с. 279) включаются сведения о стоимости переданных и полученных в аренду объектов, числящихся как на балансе, так и за балансом, об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации, об основных средствах, переведенных на консервацию, об ином использовании объектов (залог и др.).

# 2.8.1.4.1. Принятие к учету объектов основных средств

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, перечисленные в п. 4 ПБУ 6/01.

Обратите внимание! Согласно п. 4 ПБУ 6/01 объект принимается к учету в составе основных средств, если он предназначен для использования в производственных или управленческих целях.

Эта формулировка предполагает, что если объект движимого имущества, приобретенный организацией с целью использования в качестве основного средства, полностью готов к эксплуатации (т.е. не требует никаких дополнительных работ по доведению его до состояния, пригодного к эксплуатации), то бухгалтер обязан принять его к бухгалтерскому учету в составе основных средств (отразить его стоимость на счете 01), независимо от того, началось фактическое использование этого объекта в деятельности организации или нет\*(47). Никаких оснований держать его на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" нет.

Приобретенные объекты переводятся со счета 08 на счет 01 не по факту ввода в эксплуатацию, а по факту готовности к использованию в тех целях, для которых они приобретены.

Пример 2.1

Вновь образованная организация закупает компьютеры, мебель и прочее имущество. Закупки осуществляются в декабре 2014 года, а договор аренды офиса заключен только с января 2015 года. И бухгалтер, руководствуясь тем, что при отсутствии офиса использовать приобретенное имущество невозможно, держит его на счете 08 до января и только в январе 2015 года переводит со счета 08 на счет 01.

Это ошибка.

Если приобретенные в декабре 2014 года компьютеры в принципе пригодны к эксплуатации, то бухгалтер обязан в декабре же принять их к учету на счете 01.

В этой связи обратим внимание на различие правил бухгалтерского и налогового учета в части определения момента начала начисления амортизации по объектам основных средств.

По правилам ПБУ 6/01 амортизация по объектам основных средств начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия к учету (п. 21 ПБУ 6/01), независимо от факта ввода в эксплуатацию.

В то же время по правилам главы 25 НК РФ для целей налогообложения прибыли амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). Пока объект в эксплуатацию не введен (хранится на складе), амортизация по нему для целей налогообложения не начисляется (письмо Минфина России от 20.02.2008 N 03-03-06/1/121).

Соответственно, в рассмотренном выше примере 2.1, когда компьютеры приняты к бухгалтерскому учету в составе основных средств в декабре 2014 года, а введены в эксплуатацию только в январе 2015 года, в бухгалтерском учете амортизация по ним начисляется с января 2015 года, а в налоговом учете - только с февраля.

# 2.8.1.4.2. Стоимостной критерий отнесения имущества к основным средствам

ПБУ 6/01 позволяет при формировании бухгалтерской учетной политики установить стоимостной критерий отнесения имущества к основным средствам.

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

В соответствии с ПБУ 6/01 максимальный стоимостной предел отнесения основных средств к МПЗ составляет 40 000 рублей за единицу.

При этом установление лимита является правом, а не обязанностью. И вы вполне можете в бухгалтерском учете учитывать все объекты, отвечающие критериям отнесения к основным средствам, независимо от их стоимости, на счете 01 (03), начисляя по ним амортизацию в общеустановленном порядке в течение срока их эксплуатации.

Решение об установлении лимита отнесения имущества к материально-производственным запасам должно быть отражено в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Отсутствие соответствующей записи в приказе об учетной политике предполагает, что все объекты, удовлетворяющие критериям п. 4 ПБУ 6/01, независимо от их стоимости, учитываются организацией на счете 01 и амортизируются в общеустановленном порядке.

При выборе порядка бухгалтерского учета "малоценных" основных средств имейте в виду, что установление в бухгалтерском учете лимита отнесения активов к материально-производственным запасам (МПЗ) в размере 40 000 рублей позволяет максимально сблизить данные бухгалтерского и налогового учета, поскольку в налоговом учете в 2015 году действует такой же лимит\*(48).

Обратите внимание! С 2015 года в налоговом учете появилась возможность списывать расходы на приобретение имущества стоимостью до 40 000 рублей не единовременно, а в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов (см. с. 48).

Поэтому с 2015 года уже нет необходимости так "цепляться" за этот стоимостной критерий в бухгалтерском учете. Ведь с точки зрения общих принципов ведения бухгалтерского учета единовременное списание в состав расходов всего имущества стоимостью до 40 000 рублей 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 с целью достижения большей достоверности данных бухгалтерской отчетности, на наш взгляд, в бухгалтерской учетной политике если и следует устанавливать стоимостной критерий отнесения основных средств к МПЗ, то в размере, существенно не влияющем на показатели бухгалтерской отчетности. При этом с 2015 года можно уже не бояться возникающих расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета, поскольку в налоговом учете теперь можно признавать расходы в том же порядке, что и в бухгалтерском.

Допустим, с 2015 года бухгалтерской учетной политикой организации предусмотрено отнесение к МПЗ объектов стоимостью до 5000 рублей включительно. Объекты основных средств стоимостью свыше 5000 рублей 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 аналогичный порядок признания расходов на приобретение имущества стоимостью до 40 000 рублей. Соответствующие положения налоговой учетной политики могут быть сформулированы, например, так:

"В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 254 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)".

# 2.8.1.4.3. Особенности принятия к учету объектов недвижимости

При приобретении объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации\*(49), необходимо учитывать следующие особенности.

В бухгалтерском учете с 2011 года факт госрегистрации права собственности, равно как и факт подачи документов на регистрацию этого права, никак не влияет на момент принятия объекта к учету в составе основных средств.

Объекты, права на которые подлежат госрегистрации, равно как и все остальные объекты основных средств, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01, то есть когда объект приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации.

Согласно п. 52 Методических указаний по учету ОС объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, зачисляются в состав основных средств. Амортизация по ним начисляется в общем порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету.

При этом объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Хотя право собственности на объекты недвижимости подлежит государственной регистрации, для целей ведения бухгалтерского учета факт государственной регистрации права собственности (равно как и факт подачи документов на госрегистрацию права собственности) не является условием принятия приобретенного (построенного) объекта недвижимости в состав основных средств.

Таким образом, если организация приобрела по договору купли-продажи здание, которое пригодно к эксплуатации, то акт приемки-передачи здания является достаточным основанием для включения его в состав основных средств (см. письмо Минфина России от 22.03.2011 N 07-02-10/20).

При этом заметим, что если приобретенное здание находится в состоянии, не пригодном к использованию (например, приобретено новое здание без отделки), до момента завершения работ по доведению его до состояния, пригодного к использованию, оно будет числиться на счете 08. И только после того, как все работы по доведению его до состояния, пригодного к использованию, будут завершены, у организации появится обязанность принять его к учету в составе основных средств (письма Минфина России от 17.06.2011 N 03-05-05-01/11, от 22.06.2011 N 03-03-06/1/370).

Если объект недвижимости не приобретается, а строится (не важно, каким способом - подрядным или хозяйственным), то определение момента принятия его к учету в составе основных средств представляет определенные сложности.

Согласно установленным правилам принятие построенного объекта к бухгалтерскому учету в составе основных средств (а, следовательно, и включение в налоговую базу по налогу на имущество) осуществляется на дату оформления документов, подтверждающих завершение капитальных вложений.

По мнению Минфина России, документом, являющимся основанием для учета построенного объекта в составе основных средств и, следовательно, для налогообложения налогом на имущество, является разрешение на ввод объекта строительства в эксплуатацию (см., например, письмо Минфина России от 20.01.2010 N 03-05-05-01/01).

Однако этот подход не является универсальным.

Дело в том, что согласно п. 52 Методических указаний по учету ОС объект включается в состав основных средств после завершения капитальных вложений. Пока капитальные вложения в объект продолжаются, принимать его к учету как объект основных средств еще рано. Классический пример - проведение отделочных и электромонтажных работ в здании, которое сдано подрядчиком без отделки (внутренней и внешней), электрики, сантехники и т.д.

Именно такая ситуация, кстати, была предметом рассмотрения в Президиуме ВАС РФ.

Организация-инвестор строила здание гостиницы подрядным способом. Согласно договору подряда, подрядчик сдал инвестору построенное здание без отделки. Соответственно, после получения разрешения на ввод объекта строительства в эксплуатацию организация-инвестор продолжала нести капитальные вложения, направленные на доведение построенного объекта до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации (затраты на его отделку). После завершения этих работ объект был введен в эксплуатацию приказом руководителя организации и на эту дату включен в состав основных средств.

Налоговая инспекция настаивала на том, что построенный объект недвижимости должен быть включен в состав основных средств на дату получения разрешения на ввод в эксплуатацию.

Однако Президиум ВАС РФ поддержал организацию, указав следующее (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2010 N ВАС-4451/10).

Выдаваемое на основании ст. 55 Градостроительного кодекса РФ разрешение на ввод объекта в эксплуатацию само по себе не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении строящегося объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации. Этот документ удостоверяет иные характеристики объекта, а именно его соответствие градостроительному плану земельного участка и проектной документации и выполнение строительства согласно разрешению на строительство.

При выполнении после получения разрешения на ввод в эксплуатацию отделочных работ для доведения объекта до состояния, пригодного к использованию, основания для квалификации этого объекта в качестве основного средства отсутствуют.

Таким образом, строящийся объект недвижимости при невозможности его использования на момент получения разрешения на ввод в эксплуатацию и продолжении выполнения после получения этого разрешения отделочных работ для доведения объекта до состояния, пригодного к использованию, не отвечает признакам основного средства.

Обратите внимание! В целях налогообложения прибыли главой 25 НК РФ установлены иные правила включения объектов недвижимости в состав амортизируемого имущества.

По объектам, введенным в эксплуатацию после 1 декабря 2012 года, амортизация в целях исчисления налога на прибыль начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию (независимо от факта подачи документов на госрегистрацию прав).

По объектам, введенным в эксплуатацию до 1 декабря 2012 года, начисление амортизации возможно только после подачи документов на госрегистрацию прав.

# 2.8.1.4.4. Расходы, связанные с регистрацией прав на недвижимость

В бухгалтерском учете с 2011 года пошлина, уплачиваемая в связи с регистрацией прав на объекты недвижимости (равно как и иные расходы, связанные с регистрацией прав), в первоначальную стоимость включаться не должна.

Ведь с 1 января 2011 года факт государственной регистрации права собственности, равно как и факт подачи документов на госрегистрацию права собственности, не является условием принятия объекта недвижимости к учету в составе основных средств (см. подробнее с. 181).

Поэтому уплата госпошлины за регистрацию права собственности на объект недвижимости никак не связана с приобретением недвижимости как основного средства, соответственно, нет никаких оснований включать ее в первоначальную стоимость объекта.

Аналогичный подход применяется и в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина России от 04.06.2013 N 03-03-06/1/20327).

# 2.8.1.4.5. Расходы в виде процентов по займам (кредитам), привлеченным для приобретения основных средств

Порядок бухгалтерского учета процентов регулируется нормами ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам".

По общему правилу, установленному п. 7 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 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 этого 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.

При этом нужно иметь в виду, что поскольку в ПБУ 15/2008 не уточняется, какой период времени считается большим (значительным), то 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.

При приобретении объекта основных средств бухгалтеру нужно определить, является ли этот объект инвестиционным активом.

Если объект не является инвестиционным активом, то проценты по займам, использованным на приобретение таких основных средств, отражаются в составе прочих расходов. В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета будут совпадать\*(50).

Если объект является инвестиционным активом, 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 (пункты 12, 13 ПБУ 15/2008):

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

2) с 1-го 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 организации.

Пример 2.2

Организация решила приобрести 10 новых компьютеров для бухгалтерии. Для приобретения компьютеров в банке был взят кредит в размере 400 000 руб. сроком на три месяца под 20% годовых.

Сумма кредита поступила на счет организации 17 апреля. 20 апреля организация оплатила счет поставщика. В мае компьютеры были получены от поставщика и приняты к учету в составе основных средств.

Задолженность по кредиту (вместе с процентами) была погашена банку 17 июля.

В данном случае проценты по кредиту в бухгалтерском учете отражаются в составе прочих расходов. Приобретение компьютеров отражается следующими проводками.

Апрель:

Д-т счета 51 - К-т счета 66 - 400 000 руб. - получен кредит;

Д-т счета 60 - К-т счета 51 - 400 000 руб. - компьютеры оплачены поставщику;

Д-т счета 91 - К-т счета 66 - 2850 руб. - проценты по кредиту за апрель отражены в составе прочих расходов.

Май:

Д-т счета 08 - К-т счета 60 - 400 000 руб. - поступили компьютеры от поставщика;

Д-т счета 08 - К-т 70 (69, другие счета) - отражены затраты по установке и наладке компьютеров;

Д-т счета 01 - К-т счета 08 - компьютеры приняты к учету в составе основных средств;

Д-т счета 91 - К-т счета 66 - 6795 руб. - проценты по кредиту за май отражены в составе прочих расходов.

В дальнейшем (июнь, июль) проценты по кредиту также отражаются в составе прочих расходов.

В налоговом учете проценты по кредиту будут учтены в составе внереализационных расходов. То есть в данном случае порядок отражения процентов в бухгалтерском учете такой же, как и в налоговом.

Итак, если организация приобретает объекты основных средств, признаваемые инвестиционными активами, то проценты по заемным средствам, использованным на их приобретение, должны включаться в первоначальную стоимость приобретенных объектов.

Невключение процентов в первоначальную стоимость объектов, являющихся инвестиционными активами, без сомнения, приводит к занижению налоговой базы по налогу на имущество (если, конечно, объект облагается налогом по балансовой (остаточной) стоимости).

При этом заметим, что отсутствие в бухгалтерском законодательстве четкого определения понятия "инвестиционный актив" может обернуться спором с налоговой инспекцией по вопросу правильности формирования налоговой базы по налогу на имущество.

Письмо Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/4/114 - наглядный тому пример. В этом письме чиновники фактически ставят знак равенства между понятиями "инвестиционный актив" и "основное средство".

Организация, которая приобретает основные средства (железнодорожные вагоны) и использует для их приобретения кредитные средства, задает вопрос о том, куда относить проценты по этим кредитным средствам, начисленные до даты ввода вагонов в эксплуатацию: на увеличение первоначальной стоимости объектов или в состав прочих расходов. Рассказав всю историю про инвестиционные активы (см. выше), Минфин приходит к выводу о том, что "проценты по займам, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору) при осуществлении инвестиций на приобретение, сооружение и (или) изготовление основного средства, включаются в стоимость основного средства в течение срока займа (кредитного договора), до ввода в эксплуатацию объекта инвестиций".

Обратите внимание! Организации, являющие субъектами малого предпринимательства (далее - малые предприятия)\*(51), имеют возможность избежать всех изложенных выше проблем.

В соответствии с п. 7 ПБУ 15/2008 малые предприятия вправе признавать все расходы по займам прочими расходами.

При формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета малое предприятие вправе закрепить в ней положение, согласно которому расходы по всем займам и кредитам, включая проценты по займам (кредитам), привлеченным для приобретения (создания) инвестиционного актива, признаются прочими расходами (дебет счета 91).

Такая учетная политика позволит убить сразу двух зайцев.

Во-первых, снимается риск спора с налоговым органом по вопросу определения налоговой базы по налогу на имущество.

Во-вторых, максимально сближаются данные бухгалтерского и налогового учета\*(52).

# 2.8.1.4.6. Предполагаемые затраты на ликвидацию объекта

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется не только исходя из суммы фактических затрат на их приобретение (изготовление), как это предусмотрено действующим в настоящее время ПБУ 6/01.

По разъяснению Минфина России (письмо от 09.01.2013 N 07-02-18/01), в первоначальную стоимость следует также включать величину оценочного обязательства на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды (так называемое ликвидационное обязательство), если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих основных средств.

Такие оценочные обязательства создаются в соответствии с ПБУ 8/2010 (напомним, что малые предприятия применять это ПБУ не обязаны).

Обратите внимание! Многие бухгалтеры опасаются включать ликвидационные обязательства в первоначальную стоимость объектов основных средств, поскольку это может привести к увеличению налоговой базы по налогу на имущество.

Согласно п. 3 ст. 375 НК РФ в налоговую базу по налогу на имущество включается остаточная стоимость, сформированная по правилам бухгалтерского учета. Соответственно, следование рекомендациям Минфина России и включение ликвидационного обязательства в бухгалтерскую первоначальную стоимость объекта автоматически приводит к увеличению налоговой базы по налогу на имущество.

Однако с 2015 года этого можно больше не опасаться. Согласно новой редакции п. 3 ст. 375 НК РФ остаточная стоимость имущества, которая включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, принимается для целей налогообложения без учета таких затрат.

Таким образом, с 2015 года включение ликвидационного обязательства в первоначальную стоимость объекта никак не влияет на размер налоговой базы по налогу на имущество (письмо Минфина России от 29.04.2015 N 03-05-05-01/24998).

# 2.8.1.4.7. Учет объектов, которые решено продать

Ситуация, описанная ниже, знакома многим.

У организации есть объект основных средств, который уже не используется в деятельности организации. Руководство решило его продать.

С момента принятия решения о продаже до момента продажи может пройти несколько месяцев.

Возникает резонный вопрос: может ли организация исключить объект из состава основных средств на дату принятия решения о его продаже и перевести его со счета 01 "Основные средства" на счет 41 "Товары"?

Чем обусловлен этот вопрос?

Конечно же, желанием исключить неиспользуемый объект из налоговой базы по налогу на имущество.

Ведь в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Позиция Минфина России по данному вопросу отражена в письме от 02.03.2010 N 03-05-05-01/04.

По мнению Минфина России, нормы бухгалтерского законодательства не предусматривают возможность перевода основных средств в категорию "товары".

В обоснование этой позиции приводятся следующие аргументы.

Правила бухгалтерского учета основных средств закреплены в ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

Согласно п. 29 ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета при выбытии, которое имеет место в том числе в случае продажи. До момента продажи (т.е. до выбытия) объект списать нельзя.

Возможность уменьшения стоимости активов (вплоть до нуля) предусмотрена также нормами ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности".

Согласно п. 5 ПБУ 16/02 активы могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации.

Деятельность же признается прекращаемой при условии принятия организацией соответствующего решения на наиболее раннюю из дат: либо на момент заключения договора купли-продажи активов, без которых прекращаемая деятельность не может осуществляться, либо на день доведения решения о прекращении деятельности до сведения юридических и физических лиц, интересы которых могут быть затронуты (акционеров, работников организации, поставщиков и др.) (п. 7 ПБУ 16/02).

На основании изложенного Минфин России сделал вывод о том, что основные средства подлежат обложению налогом на имущество организаций до момента их продажи.

Аналогичные выводы можно найти в письме Минфина России от 31.03.2011 N 03-03-06/1/187.

В то же время отметим, что с позицией Минфина, на наш взгляд, можно поспорить.

Если организация больше не использует основные средства в своей деятельности, то они уже не соответствуют признакам основного средства, установленным в п. 4 ПБУ 6/01. Следовательно, такое имущество можно исключить из состава основных средств, учитывать как товар для перепродажи и не платить налог на имущество.

В арбитражной практике даже есть примеры решений, поддерживающих правомерность такого подхода (см., например, постановления ФАС Поволжского округа от 27.01.2009 N А65-9168/2008, Центрального округа от 04.07.2008 N А48-3994/07-14).

Однако, учитывая позицию Минфина России, налоговые органы вряд ли признают такие действия правомерными.

# 2.8.1.4.8. Особенности отражения операций по продаже объектов недвижимости

В соответствии с действующим до сих пор ПБУ 9/99 "Доходы организации" одним из условий признания выручки (поступления от продажи) в бухучете является переход права собственности на товар от продавца к покупателю (п. 12 "г" ПБУ 9/99 "Доходы организации").

Поскольку при продаже недвижимости дата перехода права собственности определяется датой государственной регистрации, то продавец может признать выручку от продажи недвижимости (отразить по кредиту счета 91) только на дату государственной регистрации прав на имущество.

При этом на практике возникает временной разрыв между датой передачи недвижимости покупателю по акту приема-передачи и датой государственной регистрации права собственности на эту недвижимость за покупателем.

Соответственно, возникает вопрос: в какой момент организация-продавец должна списать продаваемый объект со счета 01 "Основные средства": в момент подписания акта приемки-передачи или только после того, как пройдет государственная регистрация перехода права собственности на объект к покупателю?

В настоящее время Минфином предлагается следующий подход (см. письма Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01, от 22.03.2011 N 07-02-10/20).

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 "Товары отгруженные" (отдельный субсчет "Переданные объекты недвижимости").

Письмом ФНС России от 31.03.2011 N КЕ-4-3/5085@ данная позиция Минфина России доведена до налоговых органов для использования в работе.

Таким образом, в настоящее время позиция налоговых органов и Минфина едина: при продаже объектов недвижимости организация-продавец может вывести проданный объект из состава основных средств (снять со счета 01) на дату подписания акта приема-передачи объекта и учитывать его остаточную стоимость до момента госрегистрации перехода права собственности на счете 45.

На дату госрегистрации перехода права собственности остаточная стоимость проданного объекта списывается со счета 45 в дебет счета 91 с одновременным признанием по кредиту счета 91 выручки от реализации этого объекта\*(53).

Учитывая позицию Минфина России, информацию о переданных на конец года покупателям объектах недвижимости, переход права собственности на которые еще не зарегистрирован, следует отражать в балансе продавца в составе оборотных активов (по статье "Прочие оборотные активы").

При этом, на наш взгляд, эта информация требует дополнительных пояснений. Можно в самом балансе ввести к соответствующей статье дополнительную расшифровочную строку "В том числе проданные объекты недвижимости, переданные покупателям", а можно соответствующие пояснения привести в пояснительной записке или пояснениях к балансу.

# 2.8.1.4.9. Отражение информации о незавершенном строительстве

В форме баланса отсутствует отдельная статья "Незавершенное строительство".

Ряд специалистов высказывает мнение о том, что данные о незавершенном строительстве следует отражать по статье "Прочие внеоборотные активы".

Однако, на наш взгляд, более правильно включать эти данные в показатель строки "Основные средства".

Обратимся к ПБУ 4/99.

Согласно п. 20 ПБУ 4/99 "Незавершенное строительство" является статьей, входящей в группу статей "Основные средства". Поэтому данные о незавершенном строительстве, конечно же, следует отразить по статье "Основные средства".

При этом, на наш взгляд, независимо от степени существенности этой информации имеет смысл ввести к статье "Основные средства" дополнительную расшифровочную строку "В том числе объекты незавершенного строительства". Это позволит избежать спорных ситуаций, связанных с определением налоговой базы по налогу на имущество.

Для заполнения этой строки вам потребуются данные, отражаемые на счетах 07 и 08.

На счете 07 отражается информация о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах.

На счете 08 (субсчет "Строительство объектов основных средств") отражается информация о затратах на строительство объектов основных средств.

Детализация информации по группам объектов незавершенных капитальных вложений в основные средства осуществляется в пояснениях к балансу (в таблице 2.2 типовой формы Пояснений - см. с. 278).

# 2.8.1.4.10. Авансы, выданные в связи со строительством

В общем случае вся дебиторская задолженность считается высоколиквидным активом, поэтому информация о ней приводится в разделе II баланса.

Однако из этого правила есть исключение.

Согласно разъяснениям Минфина России, при выдаче авансов и предварительной оплаты в счет оплаты работ, услуг и пр., связанных со строительством объектов основных средств, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, превышающие 12 месяцев, суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I "Внеоборотные активы" независимо от сроков погашения контрагентами обязательств по выданным им авансам (предварительной оплате) (письмо Минфина России от 11.04.2011 N 07-02-06/42).

В письме не уточняется, по какой статье раздела I следует отражать суммы таких авансов и предоплат.

Раньше (при заполнении старой формы баланса) такие авансы предписывалось отражать по строке "Незавершенное строительство" (п. 2.5 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной Приказом Минфина России от 12.11.1996 N 97).

В этой связи, на наш взгляд, у бухгалтера есть все основания включить эти данные в строку "Основные средства", поскольку именно по этой статье отражаются данные о незавершенном строительстве (см. с. 193). В этом случае логично ввести к статье "Основные средства" дополнительную расшифровочную строку - "В том числе авансы, связанные со строительством" (чтобы избежать споров по вопросу корректности определения налоговой базы по налогу на имущество).

Заметим, что именно такую позицию озвучивают представители Минфина России в частных разъяснениях.

При отражении данных о суммах выданных поставщикам и подрядчикам авансов не забудьте, что, согласно разъяснениям Минфина России, дебиторская задолженность в части авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, отражается в балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей вычету (принятой к вычету) в соответствии с налоговым законодательством (см. с. 211).

# 2.8.1.4.11. Отражение информации о переоценке основных средств

Пунктом 15 ПБУ 6/01 коммерческим организациям предоставлено право производить переоценку своих основных средств.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения их реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

При этом нужно иметь в виду, что результаты переоценок, производимых в соответствии с правилами бухгалтерского законодательства, для целей налогообложения прибыли вообще не учитываются.

В налоговом учете положительная (отрицательная) сумма переоценок, производимых после 1 января 2002 года, не признается доходом (расходом), учитываемым при определении налоговой базы. Эта сумма также не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации для целей налогообложения (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Зато результаты переоценок учитываются при исчислении налога на имущество, ведь он считается на основании данных об остаточной стоимости основных средств по данным бухгалтерского учета.

Переоценка производится по состоянию на конец отчетного года (п. 15 ПБУ 6/01).

То есть если руководство организации в 2015 году примет решение произвести переоценку объектов основных средств, то ее необходимо будет произвести по состоянию на 31 декабря 2015 года. В этом случае в бухгалтерской отчетности за 2015 год данные на 31 декабря 2015 года будут показаны уже с учетом переоценки.

А это значит, что результаты проведенной в 2015 году переоценки будут учитываться при определении налоговой базы по налогу на имущество за 2015 год (в части объектов, которые облагаются налогом по балансовой стоимости). Ведь согласно п. 4 ст. 376 НК РФ при расчете среднегодовой стоимости имущества в расчет берутся данные на последнее число налогового периода (т.е. на 31 декабря текущего года\*(54)).

Подробная информация о результатах переоценки, произведенной в 2014 и 2015 годах, приводится в пояснениях к балансу (таблица 2.1 типовой формы Пояснений - см. с. 277).

# 2.8.1.4.12. Отражение информации о дорогостоящем ремонте

По общему правилу расходы на ремонт основных средств признаются расходами по обычным видам 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 иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния).

Такие затраты, по разъяснению Минфина России (письмо Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01), отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I "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.

Например, на балансе организации есть производственное оборудование, которое требует проведения обязательной технической проверки раз в два года. В 2015 году была проведена такая проверка, расходы на которую составили 2 400 000 рублей. Эта сумма признается в составе расходов не единовременно, а равномерно в течение двух лет (временной интервал между обязательными техническими проверками).

Учет понесенных затрат можно вести на счете 97 "Расходы будущих периодов" (как вариант, их можно учесть и на счете 01 по аналогии с правилами МСФО).

Предположим, что в 2015 году в составе расходов была признана часть понесенных расходов в сумме 400 000 рублей. Остаток в сумме 2000 000 рублей следует отразить в балансе по статье "Основные средства" (в этом случае к этой статье необходимо ввести дополнительные расшифровочные строки для отражения указанных затрат).

# 2.8.1.5. Финансовые вложения

Для заполнения статьи "Финансовые вложения" вам потребуются данные по счетам 58, 59, 55 (суммы долгосрочных депозитов) и 73 (суммы долгосрочных процентных займов, выданных работникам).

Бухгалтерский учет финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений".

К финансовым вложениям, отражаемым на счете 58, относятся:

- ценные бумаги;

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций\*(55);

- займы, предоставленные другим организациям;

- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Поскольку одним из условий принятия активов к учету в качестве финансовых вложений является способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем (п. 2 ПБУ 19/02), беспроцентные займы, выданные организацией, финансовыми вложениями не являются.

Выдача беспроцентного займа никаких экономических выгод организации принести не может. Поэтому выданные организацией беспроцентные займы, на наш взгляд, на счете 58 вообще отражать не следует. Логично использовать для их отражения счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Информация о таких займах отражается в разделе II баланса по статье "Дебиторская задолженность".

Займы, выданные работникам организации (как процентные, так и беспроцентные), отражаются на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" на отдельном субсчете "Расчеты по предоставленным займам".

При этом для заполнения статьи "Финансовые вложения" необходимо брать данные только о суммах процентных займов, выданных на срок свыше 12 месяцев.

Для подробной расшифровки информации о финансовых вложениях предназначены таблицы 3.1 и 3.2, включенные в состав типовой формы Пояснений к балансу (см. с. 280-281).

# 2.8.1.6. Отложенные налоговые активы

Эта строка заполняется теми организациями, которые применяют ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Напомним, что ПБУ 18/02 обязательно к применению всеми организациями, являющимися плательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Малым предприятиям и некоммерческим организациям разрешено самостоятельно принимать решение о применении либо неприменении ПБУ 18/02. Соответствующее решение должно быть зафиксировано в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы (п. 14 ПБУ 18/02).

Вычитаемая временная разница (ВВР) возникает в двух случаях:

- величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, превышает сумму расхода, подлежащую включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;

- величина дохода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

При этом предполагается, что в соответствии с правилами налогового учета эта разница будет учтена для целей налогообложения, но в более поздние периоды, что приведет к уменьшению суммы налога на прибыль в следующих периодах.

Вычитаемой временной разнице соответствует сумма ОНА, которая отражается в бухгалтерском учете в качестве внеоборотных активов на счете 09. Величина ОНА рассчитывается исходя из величины ВВР и ставки налога на прибыль.

Пример 2.3

Организация в марте 2015 года получила убыток от реализации основного средства в сумме 8000 руб. В бухгалтерском учете этот убыток в полном объеме учтен в составе расходов в марте.

В целях налогообложения прибыли убыток от реализации основного средства учитывается не единовременно в момент реализации объекта, а постепенно (равными долями) в течение оставшегося срока полезного использования этого объекта (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Предположим, что с момента реализации до окончания срока полезного использования реализованного объекта осталось 10 месяцев. Тогда сумма полученного убытка будет включаться в состав расходов для целей налогообложения прибыли в течение 10 месяцев по 800 руб. в месяц (8000 руб. : 10 мес.) начиная с апреля.

Таким образом, сумма полученного в марте убытка в размере 8000 руб. является вычитаемой временной разницей. Эта разница возникает в бухгалтерском учете в марте, а затем в течение 10 месяцев (начиная с апреля) уменьшается вплоть до полного списания.

Соответственно, в марте организация должна признать отложенный налоговый актив в сумме 1600 руб. (8000 руб. х 0,2). В бухгалтерском учете делается проводка, увеличивающая сумму налога на прибыль, исчисленную исходя из бухгалтерской прибыли:

Д-т счета 09 - К-т счета 68/НП - 1600 руб. - признан отложенный налоговый актив.

Обратите внимание! При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов (счет 09) и отложенных налоговых обязательств (ОНО) (счет 77) (п. 19 ПБУ 18/02).

Информацию о принятом по вопросу отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств решении необходимо сообщить заинтересованным пользователям в пояснительной записке.

При развернутом отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье "Отложенные налоговые активы" отражается дебетовое сальдо по счету 09.

При сальдированном отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье "Отложенные налоговые активы" отражается положительная разница между дебетовым сальдо по счету 09 и кредитовым сальдо по счету 77. Если эта разница отрицательна, то по данной статье в балансе ставится прочерк.

# 2.8.1.7. Прочие внеоборотные активы

По статье "Прочие внеоборотные активы" может отражаться информация:

1) о вложениях во внеоборотные активы, учитываемых на соответствующих субсчетах счета 08 (за исключением субсчета "Строительство объектов основных средств"). Это могут быть, например, учтенные на счете 08 затраты на создание нематериальных активов и затраты на проведение НИОКР.

При учете затрат на создание НМА и на проведение НИОКР необходимо принимать во внимание разъяснения, содержащиеся в Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства".

Согласно этой Информации в стоимость актива (НМА или НИОКР) не включаются понесенные организацией расходы на получение новых знаний, поиск, оценку и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний, на поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг, на формулирование, проектирование, оценку и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам. Такие услуги целесообразно признавать в момент их осуществления и не включать в стоимость актива.

Для определения момента начала включения затрат в стоимость актива необходимо руководствоваться признаками, свидетельствующими о вероятности получения экономической выгоды от результатов работы. Такими признаками, в частности, могут быть:

- техническая осуществимость и намерение завершения создания актива;

- возможность использовать результаты работ для производственных и (или) управленческих нужд организации или продажи актива;

- возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок и нематериального актива, либо полезность этих активов для внутренних целей;

- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и использования актива;

- возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки.

Затраты на НИОКР, не включенные в стоимость актива, учитываются в соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации" в качестве расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

В случае если затраты на НИОКР в предшествовавшие отчетные периоды были признаны расходами текущего периода, они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующие отчетные периоды. Исключением являются случаи, когда организация допустила ошибку, определяемую и подлежащую исправлению в соответствии с ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности".

Изложенная позиция Минфина России по вопросу учета затрат на НИОКР основана на нормах МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы";

2) о стоимости оборудования, требующего монтажа (данные по счету 07);

3) об учтенных в составе расходов будущих периодов (счет 97) суммах платежей за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимых в виде фиксированного разового платежа (п. 39 ПБУ 14/2007);

4) об учтенных в составе расходов будущих периодов\*(56) иных затратах организации, срок списания которых превышает 12 месяцев (данные по счету 97).

И не забывайте о том, что информация о том, какие конкретно активы нашли свое отражение по статье "Прочие внеоборотные активы", должна быть обязательно расшифрована (либо путем введения расшифровочных строк в саму форму баланса либо в пояснениях к балансу).

В типовой форме Пояснений к балансу предусмотрена таблица 1.5 (см. с. 276), в которой можно расшифровать информацию о незавершенных НИОКР и незавершенных вложениях в НМА. Эту таблицу при желании можно расширить, дополнив ее сведениями о движении иных видов внеоборотных активов;

5) об МПЗ, используемых для создания внеоборотных активов (см. с. 204).

# 2.8.2. Оборотные активы (раздел II)

# 2.8.2.1. Запасы

# 2.8.2.1.1. Сырье, материалы

По статье "Запасы" отражается информация о сырье, материалах и других аналогичных ценностях (данные со счетов 10, 14, 15, 16).

При ведении бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) нужно руководствоваться нормами ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", а также Методическими указаниями по учету МПЗ и Методическими указаниями по учету спецоснастки и спецодежды.

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

Однако это не единственно 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 и 16.

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 пунктах 87 и 88 Методических указаний по учету МПЗ.

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

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 с использованием счетов 15 и 16 может привести к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета (особенно в случае использования упрощенных вариантов списания сумм отклонений).

Пунктом 25 ПБУ 5/01 предусмотрено создание резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, который образуется на разницу между их текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости.

Этот резерв образуется в конце года за счет финансовых результатов организации.

Резервирование применяется ко всем материально-производственным запасам (материалам (счет 10), товарам (счет 41), готовой продукции (счет 43)), которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо их текущая рыночная стоимость и (или) стоимость продажи снизилась.

На конец года организация определяет величину снижения стоимости МПЗ до их текущей рыночной стоимости по каждой единице учета и начисляет резерв.

Суммы созданного резерва отражаются по кредиту счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы" в составе прочих расходов.

В начале следующего года зарезервированная сумма восстанавливается. Для этого делается запись по дебету счета 14 и кредиту счета 91 (см. Комментарий к счету 14 Плана счетов).

Таким образом, в результате уценки материалов их стоимость на счете 10 не меняется. Но в активе баланса на конец года стоимость материалов показывается по статье "Запасы" за вычетом суммы созданного резерва.

Кредитовое сальдо счета 14 в балансе отдельно не отражается.

МПЗ, используемые для создания внеоборотных активов, отражаются в балансе в составе внеоборотных активов.

Соответствующее требование нашло свое отражение в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01).

Данное требование обосновывается положениями п. 2 ПБУ 5/01, согласно которому к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

предназначенные для продажи;

используемые для управленческих нужд организации.

Поскольку сырье, материалы и т.п. активы, используемые для создания внеоборотных активов, не удовлетворяют указанным характеристикам, они в силу п. 2 ПБУ 5/01 не могут быть признаны частью материально-производственных запасов организации.

Согласно п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения. Активы представляются как краткосрочные, если срок обращения по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы представляются как долгосрочные.

В этой связи, согласно разъяснениям Минфина России, сырье, материалы и т.п. активы, используемые для создания внеоборотных активов, должны отражаться в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов.

Возникает вопрос: на каком счете учитывать такое сырье (материалы)? На наш взгляд, самое логичное - выделить на счете 10 отдельный субсчет "Сырье (материалы), предназначенное для создания внеоборотных активов". Соответственно, остаток по этому субсчету будет отражаться в бухгалтерском балансе в разделе "Внеоборотные активы".

Пример 2.4

Организация ведет строительство офисного здания и приобретает для нужд строительства материалы на сумму 4 000 000 руб. В течение 2015 года на нужды строительства (Д-т счета 08 - К-т счета 10) отпущены материалы на сумму 2 500 000 руб. Остаток на счете 10 на 31 декабря 2015 года - 1 500 000 руб. Эта сумма отражается в балансе в разделе "Внеоборотные активы" (в данном случае по статье "Основные средства" с расшифровкой по строке "В том числе объекты незавершенного строительства" (см. с. 193)).

В этой связи отметим, что рассмотренные требования относятся лишь к тем МПЗ, которые однозначно предназначены для создания внеоборотных активов. Если же МПЗ изначально приобретаются для использования в текущей деятельности и при определенных обстоятельствах могут быть использованы при создании внеоборотных активов, то такие МПЗ следует отражать в балансе в общем порядке в составе оборотных активов.

# 2.8.2.1.2. Готовая продукция и товары

По статье "Запасы" отражается информация о готовой продукции и товарах для перепродажи (данные, отраженные на счетах 41, 42, 43, 14, 15, 16).

Готовая продукция и товары для перепродажи являются частью МПЗ. Правила их бухгалтерского учета регулируются ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и Методическими указаниями по учету МПЗ.

Товары принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости их приобретения, которая включает сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Общие правила определения фактической себестоимости товаров ничем не отличаются от правил определения фактической себестоимости материалов.

Организациям торговли предоставлено право формировать фактическую себестоимость товаров без учета расходов по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) (п. 13 ПБУ 5/01).

Транспортно-заготовительные расходы в этом случае списываются непосредственно в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

Принятый организацией торговли порядок учета транспортно-заготовительных расходов должен быть отражен в приказе об учетной политике.

Организациям розничной торговли 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.

В конце года создается резерв под снижение стоимости МПЗ, и в активе баланса данные о стоимости готовой продукции и товаров показываются за вычетом суммы созданного резерва (см. с. 203).

Резерв создается в том числе при реализации готовой продукции по цене ниже себестоимости.

В случае если организацией заключен договор продажи готовой продукции по цене ниже ее себестоимости и на конец года отгрузка продукции покупателю еще не произведена, организации следует начислить соответствующий резерв.

Такие разъяснения приведены в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01).

При этом в соответствии с п. 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Поэтому на конец отчетного года в бухгалтерском балансе указанная готовая продукция отражается за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Пример 2.5

На конец 2015 года на складе организации числятся остатки готовой продукции на сумму 1200 000 руб. (остаток по счету 43 "Готовая продукция"). При этом в декабре 2015 года организацией заключен договор поставки этой продукции на сумму 900 000 руб. Срок поставки - февраль 2016 года.

В такой ситуации на конец года следует создать резерв под снижение стоимости готовой продукции в размере 300 000 руб. 31 декабря 2015 года делается проводка:

Д-т счета 91 - К-т счета 14 - 300 000 руб.

В бухгалтерском балансе за 2015 год по статье "Запасы" стоимость готовой продукции отражается в оценке за вычетом суммы резерва - 900 000 руб. Информация о сумме созданного резерва с пояснением причины его создания отражается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В январе 2016 года начисленный резерв восстанавливается:

Д-т счета 14 - К-т счета 91 - 300 000 руб.

В феврале 2016 года в общеустановленном порядке отражается операция по реализации готовой продукции.

# 2.8.2.1.3. Прочие запасы

По статье "Запасы" также отражается следующая информация:

1) о товарах отгруженных (данные по счету 45).

В частности, здесь может быть отражена стоимость объектов недвижимости, переданных покупателям, по которым еще не осуществлена регистрация перехода права собственности. Однако, на наш взгляд, более правильным является отражение этой информации по строке "Прочие оборотные активы" (см. с. 192);

2) незавершенном производстве (данные по счету 20);

3) расходах на продажу (данные по счету 44).

Учетной политикой организации может быть предусмотрено распределение расходов на продажу между проданной и непроданной продукцией (товарами). В этом случае остаток по счету 44 на конец года включается в состав данных для заполнения статьи "Запасы".

Информация о запасах приводится в балансе единой статьей без расшифровки по отдельным видам запасов.

Данные о движении запасов по видам и группам следует раскрыть в пояснениях к балансу.

В типовой форме Пояснений для этих целей предусмотрена таблица 4.1 (см. с. 281), в которой помимо себестоимости запасов на начало и конец отчетного периода, данных об их поступлении и выбытии за отчетный период отражаются следующие сведения по видам (группам) запасов за отчетный и предыдущий годы:

- о величине резерва под снижение стоимости запасов;

- об убытках от снижения стоимости запасов;

- об обороте запасов между их видами (группами).

В таблице 4.2 "Запасы в залоге" (см. с. 281) отражаются данные о запасах, не оплаченных на отчетную дату, а также о запасах, находящихся в залоге, которые представляются по группам (видам) запасов по состоянию на 31 декабря 2015 года, 31 декабря 2014 года и 31 декабря 2013 года.

# 2.8.2.2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

По этой статье отражается информация о суммах "входного" НДС, не предъявленных к вычету на конец года (данные по счету 19).

По дебету счета 19 отражаются следующие суммы НДС:

1) НДС, предъявленный поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (далее - "входной" НДС);

2) НДС, уплаченный на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;

3) НДС, удержанный организацией как налоговым агентом;

4) НДС, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами.

По кредиту счета 19 отражается списание сумм НДС в корреспонденции со следующими счетами:

1) счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" - в части сумм НДС, предъявляемых к вычету;

2) счета учета материальных ценностей (01, 04, 08, 10, 41) - в части сумм НДС, подлежащих учету в стоимости приобретенных товаров;

3) счета учета расходов (затрат) (20, 26, 44, 90, 91 и пр.) - в части сумм НДС, подлежащих учету в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг);

4) счет 91 "Прочие доходы и расходы" - в части сумм НДС, которые нельзя предъявить к вычету в связи с невыполнением условий, предусмотренных статьями 171, 172 НК РФ\*(57).

Сумму "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) можно предъявить к вычету при одновременном выполнении следующих условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);

2) товары (работы, услуги) приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);

3) имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 172 НК РФ).

В общем случае вычет НДС предоставляется независимо от факта оплаты приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав поставщику.

В настоящее время уплата НДС является обязательным условием для вычета в следующих ситуациях:

1) ввоз товаров на территорию РФ. Вычет сумм НДС, уплачиваемых при ввозе товаров на территорию РФ, возможен только в размере фактически уплаченных сумм;

2) вычет НДС налоговыми агентами. Суммы НДС, удержанные налоговыми агентами, принимаются к вычету только после того, как налоговый агент фактически уплатит их в бюджет;

3) приобретение товаров (работ, услуг) на основании товарообменных сделок и (или) сделок, расчеты по которым осуществляются ценными бумагами либо путем зачета взаимных требований. Если товары (работы, услуги) были приняты к учету до 1 января 2009 года, то сумма "входного" НДС может быть предъявлена к вычету, только если она оплачена поставщику безналичным путем (на основании платежного поручения на перечисление денежных средств).

Соответственно, в перечисленных выше случаях до момента оплаты указанные суммы НДС числятся на счете 19 и к вычету не предъявляются.

Помимо этого, на счете 19 на конец года могут "зависнуть" суммы "входного" НДС по операциям, для которых предусмотрен особый порядок применения вычетов:

- операции, облагаемые НДС по нулевой ставке (п. 3 ст. 172 НК РФ);

- производство товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом (п. 7 ст. 172 НК РФ).

Также на счете 19 могут "задержаться" суммы НДС, по которым от поставщиков вовремя не поступили счета-фактуры либо в полученных счетах-фактурах есть ошибки, которые требуют исправления. До момента получения счета-фактуры (исправленного счета-фактуры) соответствующие суммы НДС к вычету не предъявляются.

Кроме того, стоит напомнить о том, что в настоящее время налогоплательщики могут, не опасаясь спора с налоговиками, реализовывать свое право на вычет "входного" НДС в любом квартале в течение трех лет с момента принятия к учету соответствующих товаров (работ, услуг) (см. с. 81). Поэтому суммы "входного" НДС в общем случае могут "висеть" на счете 19 до трех лет, дожидаясь того момента, когда налогоплательщик решит предъявить их к вычету.

# 2.8.2.3. Дебиторская задолженность (резервы по сомнительным долгам)

По статье "Дебиторская задолженность" показываются данные как о краткосрочной, так и о долгосрочной дебиторской задолженности.

При заполнении этой статьи используются данные о дебетовых остатках на конец 2015 года по счетам 62, 60, 73, 76 за вычетом кредитового сальдо по счету 63 (резервы по сомнительным долгам).

Обратите внимание! В данную строку баланса не включается информация об авансах, выданных в связи со строительством объектов основных средств. Эти суммы отражаются в составе внеоборотных активов (см. с. 194).

В балансе отсутствует какая-либо расшифровка статьи "Дебиторская задолженность".

Однако Минфин России рекомендует данные о дебиторской задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (счет 62) в случае их существенности отражать в балансе обособленно от сумм, перечисленных организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты) (счет 60) (письмо Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01).

Кроме того, информация о характере дебиторской задолженности подробно раскрывается в таблице 5.1 (см. с. 282) типовой формы Пояснений к балансу. Этой информации вполне достаточно для того, чтобы пользователи отчетности получили реальное представление о составе дебиторской задолженности.

В таблице 5.1 показываются данные о движении краткосрочной и долгосрочной задолженности и о суммах начисленных резервов по сомнительным долгам. Данные приводятся за 2015 и 2014 годы.

Кроме того, в типовой форме Пояснений предусмотрена отдельная таблица 5.2, в которой приводятся данные о просроченной задолженности (по ее видам), учтенной по условиям договора, и о балансовой стоимости долгов.

В 2013 году Минфин России выпустил Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01).

Согласно этим Рекомендациям, при заполнении бухгалтерского баланса дебиторская задолженность в части авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, отражается в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей вычету (принятой к вычету) в соответствии с налоговым законодательством.

Очевидно, что эти требования актуальны лишь для организаций - плательщиков НДС. Неплательщики НДС вычетами не пользуются, поэтому показывают в балансе в составе дебиторской задолженности полную сумму перечисленных авансов с учетом НДС.

Если же организация является плательщиком НДС, то в целях исполнения требований Минфина России ей необходимо вычленить из общей суммы выданных поставщикам и подрядчикам авансов суммы НДС, подлежащие вычету.

На практике во многих случаях это сделать совсем непросто.

Допустим, организация не пользуется правом на вычет НДС по суммам авансов и предоплат (вычеты заявляются только по мере принятия к учету товаров, работ, услуг).

В этом случае при перечислении авансов делается проводка: Д-т счета 60 - К-т счета 51. На счете 60 отражается вся сумма перечисленного аванса, включая сумму НДС, которая будут заявлена к вычету после получения товаров (работ, услуг). Исходя из требований Минфина, при формировании данных, отражаемых по строке "Дебиторская задолженность", бухгалтер должен вычленить из суммы перечисленных авансов, отраженных на счете 60, суммы НДС.

Хорошо, если все поставщики, с которыми вы работаете, являются плательщиками НДС. Да еще и все приобретаемые товары (работы, услуги) облагаются НДС по ставке 18%. Тогда высчитать сумму НДС особого труда не составит.

Например, организация перечислила поставщикам два аванса в счет предстоящей поставки товаров - один на сумму 118 000 рублей (в том числе НДС - 18 000 руб.), второй на сумму 59 000 рублей (в том числе НДС - 9000 руб.). Организация не ставит к вычету суммы НДС по авансовым платежам. В бухгалтерском учете при перечислении авансов сделаны проводки:

Д-т счета 60 - К-т счета 51 - 118 000 руб.;

Д-т счета 60 - К-т счета 51 - 59 000 руб.

На конец года дебетовое сальдо по счету 60 составит 177 000 рублей. Вычленим из нее сумму НДС, которая будет заявлена к вычету после принятия к учету товаров (177 000 руб. : 118 х 18 = 27 000 руб.), и отразим в строке "Дебиторская задолженность" сумму авансов за вычетом этой суммы НДС - 150 000 рублей (177 000 руб. - 27 000 руб.).

При этом возникает вопрос: где в балансе отразить сумму НДС?

В Рекомендациях Минфина ответа на этот вопрос нет. При этом в устных разъяснениях чиновники высказывают мнение о том, что эту сумму (в нашем примере 27 000 руб.) следует отразить в составе прочих оборотных активов.

Понятно, что рассмотренный нами пример - это идеальная ситуация.

Все становится намного сложнее, если часть перечисленных авансов содержит НДС по ставке 18%, часть - по ставке 10%, а часть вообще не содержит в себе НДС.

Ситуация становится еще более сложной, если организация осуществляет льготируемые виды деятельности и, соответственно, заявляет к вычету не всю сумму "входного" НДС, а лишь часть, определенную в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

Как в этом случае формировать данные о суммах авансов?

Какую сумму НДС нужно вычитать: всю сумму НДС, уплаченную поставщику, или только ту, которая будет предъявлена к вычету?

Из буквального прочтения Рекомендаций Минфина следует, что вычесть нужно лишь ту сумму НДС, которая подлежит вычету в соответствии с НК РФ. Очевидно, что для многих организаций рассчитать эту сумму на этапе составления годовой отчетности будет сложно (если вообще это возможно).

В этой связи возникает вопрос: если специфика работы организации не позволяет выделить достоверную сумму НДС по авансам, подлежащую вычету, может ли организация "по старинке" отразить в балансе по статье "Дебиторская задолженность" сумму авансов с учетом НДС?

На наш взгляд, да. При этом, конечно же, этот момент необходимо отразить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В бухгалтерском балансе величина дебиторской задолженности показывается за вычетом суммы резервов по сомнительным долгам.

Создание резервов по сомнительным долгам - это не элемент учетной политики. Наличие в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов обязывает организацию начислить соответствующие резервы.

Величина созданного резерва учитывается на счете 63 "Резервы по сомнительным долгам" и относится на финансовые результаты организации.

На предмет сомнительности следует проверять всю дебиторскую задолженность (не только задолженность покупателей за реализованные товары (работы, услуги), но и, например, задолженность поставщиков по выданным им авансам). При выявлении сомнительных долгов под них обязательно создаются резервы.

Жестких правил определения суммы отчислений в резерв в бухгалтерском законодательстве нет.

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.

Результаты инвентаризации дебиторской задолженности оформляются актом. При этом можно использовать как унифицированную форму Акта инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами N ИНВ-17 (утверждена Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88), так и свою собственную (см. с. 329).

Бухгалтер (или другой специалист, отвечающий в организации за работу с дебиторами) должен проанализировать информацию, отраженную в акте, на предмет наличия в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов.

Обратите внимание! Сомнительной может быть признана не только задолженность, не погашенная в срок, но и задолженность, срок погашения которой еще не наступил, если высока степень вероятности того, что при наступлении этого срока задолженность не будет погашена (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета).

При этом нужно учитывать, что факт просрочки исполнения обязательства сам по себе не может служить безусловным основанием для признания долга сомнительным. Если существует уверенность в том, что просроченный долг будет погашен в полной сумме, то никаких оснований для признания его сомнительным нет.

В письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 разъясняется, что резервы образуются в тех случаях, когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности.

Если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов.

Выявив сомнительные долги, нужно определить величину отчислений в резерв по каждому такому долгу. Для этого необходимо на основании имеющихся документов оценить вероятность погашения долга. Чем больше эта вероятность, тем меньше сумма отчислений в резерв.

В бухгалтерском учете создание резерва отражается проводкой:

Д-т счета 91 - К-т счета 63 - отчисления в резерв по сомнительным долгам учтены в составе прочих расходов.

Если организация не составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность, то она может не отслеживать изменение резерва в течение года. Достаточно будет в конце следующего года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности сделать новую инвентаризацию дебиторской задолженности и на основании ее результатов скорректировать сумму прошлогоднего резерва.

Если в организации составляется промежуточная отчетность (ежемесячная, ежеквартальная, полугодовая), величину резерва придется проверять регулярно в течение года. При этом конкретный порядок учета движения этого резерва необходимо прописать в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

При списании задолженности по причине истечения срока исковой давности (или в случае признания ее нереальной для взыскания по иным основаниям) источником списания в первую очередь является созданный резерв (Д-т счета 63 - К-т счета 62 (76)).

И только в случае недостаточности величины созданного резерва оставшаяся сумма долга (в части, превышающей резерв) списывается непосредственно на финансовые результаты в составе прочих расходов (Д-т счета 91 - К-т счета 62 (76)).

В бухгалтерском балансе остаток по счету 63 отдельной строкой не показывается. При заполнении актива баланса данные о величине дебиторской задолженности приводятся за вычетом суммы начисленных резервов.

Обратите внимание! В налоговом учете создание резерва по сомнительным долгам является правом организации вне зависимости от того, создается ли аналогичный резерв в бухгалтерском учете (письмо Минфина России от 16.05.2011 N 03-03-06/1/295).

Решение о создании резерва по сомнительным долгам закрепляется в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

При этом нужно учитывать, что в ст. 266 НК РФ закреплен жесткий порядок формирования резерва.

Резерв в налоговом учете создается только в отношении долгов покупателей и заказчиков за реализованные им товары (работы, услуги), порядок определения размера отчислений в резерв строго регламентирован, кроме того ограничен максимально возможный размер резерва (см. с. 373).

Таким образом, 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.

# 2.8.2.4. Финансовые вложения

В этой строке отражается информация о краткосрочных финансовых вложениях (со сроком обращения (погашения) менее 12 месяцев). При этом в ней не нужно приводить данные о финансовых вложениях, которые могут быть квалифицированы как денежные эквиваленты (см. с. 217).

Для заполнения данной строки используются данные по счетам 58 "Финансовые вложения", 55 "Специальные счета в банках" (информация о депозитных счетах), 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (информация о предоставленных работникам процентных займах), 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений".

Детальная информация о финансовых вложениях организации в разрезе долгосрочных (по группам и видам) и краткосрочных (по группам и видам) вложений отражается в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этих целей предусмотрены таблицы 3.1 и 3.2 (см. с. 280-281).

# 2.8.2.5. Денежные средства и денежные эквиваленты

По данной статье приводится информация, отраженная на счетах 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 57 "Переводы в пути".

Обратите внимание! Если у вас был открыт счет в банке, у которого отозвана лицензия, и сумма денежных средств, "зависших" на этом счете, существенна, информация об этом счете раскрывается в балансе в разделе "Оборотные активы" отдельной статьей (например, "Средства на счетах, операции по которым прекращены").

При этом с момента отзыва у банка лицензии до момента подачи организацией заявления на закрытие расчетного счета в таком банке и возврат средств указанные денежные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 55 "Специальные счета в банках". После подачи заявления указанные средства отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (см. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год, содержащиеся в письме Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

Согласно ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств" 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 денежных эквивалентов ПБУ 23/2011 приводит открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Какие еще финансовые вложения могут быть квалифицированы как денежные эквиваленты?

На наш взгляд, таковыми могут быть признаны беспроцентные банковские векселя, приобретенные организацией по номиналу с целью осуществления расчетов с контрагентами. Но в принципе в отсутствие четкого нормативного регулирования этот вопрос организациям необходимо решать через учетную политику.

Учитывая нормы ПБУ 23/2011, при заполнении баланса по статье "Денежные средства" необходимо отражать информацию не только о денежных средствах, но и о денежных эквивалентах, в частности о суммах депозитов, открытых до востребования, которые раньше традиционно отражались в отчетности по статье "Финансовые вложения" (письмо Минфина России от 15.08.2013 N 03-04-06/33238).

Кроме того, по этой статье отражается информация о предоставленных займах, если предусмотренные условиями договора займа сроки и порядок возврата заемщиком полученной суммы займа позволяют отнести данный заем к денежным эквивалентам (например, договором предусмотрен возврат займа по первому требованию займодавца). Соответствующие разъяснения приведены в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год (письмо Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

# 2.8.2.6. Прочие оборотные активы

По строке "Прочие оборотные активы" могут отражаться, например, следующие данные:

- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц, отражаемых по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

- суммы НДС, исчисленные при отгрузке товаров (продукции), выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете;

- суммы НДС и акцизов, начисленные по неподтвержденному экспорту и подлежащие впоследствии возмещению из бюджета (если организация вовремя не смогла подтвердить правомерность нулевой ставки, но имеет намерение сделать это в ближайшей перспективе);

- не предъявленная к оплате начисленная выручка по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008;

- собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (участников) с целью перепродажи.

# 2.8.2.7. Расходы будущих периодов

Согласно прежней редакции п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета (действовала до 2011 года) организации имели право самостоятельно признавать расходами будущих периодов любые расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. При этом организациям было предоставлено также и право самостоятельно устанавливать порядок списания тех или иных расходов будущих периодов (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

В действующей в настоящее время (с 2011 года) редакции п. 65 Положения отсутствует упоминание о праве организации самостоятельно квалифицировать какие-либо расходы как расходы будущих периодов.

Новая редакция п. 65 Положения такова:

"Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида".

Первые комментарии к внесенным в п. 65 Положения изменениям, в том числе и чиновников Минфина России, сводились к следующему.

Счет 97, который из Плана счетов никто не исключал, можно продолжать использовать, но только в тех случаях, когда соответствующие указания присутствуют в действующих ПБУ.

Действующие ПБУ обязывают отражать в составе расходов будущих периодов следующие суммы:

- фиксированные разовые платежи в рамках лицензионных договоров на предоставление права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации. Они подлежат списанию в течение срока действия договора (п. 39 ПБУ 14/2007, письмо Минфина России от 26.04.2011 N 07-02-06/64);

- расходы, осуществленные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда (п. 16 ПБУ 2/2008). Они списываются по мере признания выручки для определения финансового результата в порядке, установленном ПБУ 2/2008.

В указанных выше случаях использование счета 97 остается полностью легитимным, но при заполнении баланса отраженные на нем суммы показываются не отдельной статьей, а по статьям "Запасы" или "Прочие внеоборотные активы".

Во всех остальных случаях судьба произведенных расходов должна решаться так.

Если произведенные расходы привели к появлению у организации какого-либо актива, то тогда следует признать в балансе наличие соответствующего актива. В противном случае произведенные расходы признаются расходами отчетного периода.

Однако оказалось, что практическое применение изложенного выше подхода затрудняется тем, что в системе нормативного регулирования российского бухгалтерского учета правила учета есть далеко не для всех видов активов. Например, ни в одном ПБУ нет правил учета затрат на создание сайта. При том, что сайт организации во многих случаях, безусловно, может быть признан активом (его использование способно приносить доходы в будущем).

В итоге возник вопрос о том, как все-таки учитывать расходы, которые явно не являются текущими, приводят к появлению у организации неких активов, но способы учета которых ни в каких ПБУ не определены.

К таким расходам можно отнести:

- затраты на разработку (создание) сайтов;

- расходы на приобретение лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

- затраты на сертификацию, получение разного рода разрешений и т.д.;

- затраты на дорогой ремонт основных средств с большим временным шагом (см. с. 196).

Единственный разумный вариант - продолжать учитывать такие расходы на счете 97 и списывать на затраты в течение срока, к которому они относятся.

Именно этот вариант и предложен в письме Минфина России от 12.01.2012 N 07-02-06/5. В нем даются следующие рекомендации:

"...Если какие-либо затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01, ПБУ 5/01 и др.), то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости этого актива. В ином случае такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как расходы будущих периодов и подлежат списанию путем их обоснованного распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся".

Может показаться, что чиновники, по сути, вернулись к прежнему порядку учета расходов будущих периодов. И режим использования счета 97 остался таким же, что и до 2011 года.

Но это не совсем так.

Например, счет 97 раньше традиционно использовался организациями для отражения разного рода страховок (ОСАГО, КАСКО, медицинское страхование работников и др.). Однако большинство специалистов считают, что в настоящее время затраты на страхование более правильно отражать на счете 76, квалифицируя эти суммы как авансы, выданные в счет предстоящего оказания услуг.

Кроме того, во многих организациях на счет 97 привыкли относить:

- расходы, относящиеся к периодам, в которых не было доходов;

- убытки, принимаемые в налоговом учете (налог на прибыль) в особом порядке, например убытки от реализации основных средств.

Очевидно, что использование счета 97 для этих целей является неправомерным.

Обратите внимание! Отдельной статьи для отражения расходов будущих периодов в балансе нет. Информация о расходах будущих периодов включается в показатели строк "Прочие внеоборотные активы" (в части расходов, срок списания которых превышает 12 месяцев после отчетной даты) и "Прочие оборотные активы" (в части расходов, срок списания которых не превышает 12 месяцев). Соответствующие рекомендации приведены в письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01.

# 2.8.3. Капитал и резервы (раздел III)

# 2.8.3.1. Уставный капитал

По этой строке отражается сальдо по счету 80, которое должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

При этом не имеет значения, полностью участники на отчетную дату внесли свои вклады или нет.

Обратите внимание! Стоимость полученных от акционеров или участников денежных средств и иного имущества в связи с увеличением размера уставного капитала общества (до регистрации соответствующих изменений учредительных документов) показывается в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса по отдельной статье (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год, содержащиеся в письме Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

# 2.8.3.2. Собственные акции, выкупленные у акционеров

В разделе III пассива баланса после статьи "Уставный капитал" по отдельной строке отражается стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, которая вычитается из уставного капитала.

Заметим, что собственные акции могут выкупаться обществом как для перепродажи, так и для аннулирования и последующего уменьшения в результате этой операции величины уставного капитала.

В разделе III пассива по строке "Собственные акции, выкупленные у акционеров" показываются акции, выкупленные для аннулирования. Их стоимость показывается в круглых скобках.

Акции, выкупленные для последующей перепродажи, здесь не отражаются. Их стоимость показывается в разделе II актива баланса по статье "Прочие оборотные активы".

# 2.8.3.3. Переоценка внеоборотных активов

Переоценка основных средств производится по состоянию на конец отчетного года (п. 15 ПБУ 6/01).

Таким образом, если в организации проведена переоценка объектов основных средств по состоянию на 31 декабря 2015 года, то в отчетности за 2015 год данные на 31 декабря 2015 года должны быть показаны уже с учетом переоценки.

А это значит, что результаты проведенной в 2015 году переоценки учитываются при определении налоговой базы по налогу на имущество за 2015 год. Ведь согласно п. 4 ст. 376 НК РФ при расчете среднегодовой стоимости имущества в расчет берутся данные на последнее число налогового периода (т.е. на 31 декабря текущего года\*(58)).

Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете следующим образом.

Если объект раньше не переоценивался:

- то сумма его дооценки зачисляется в добавочный капитал (кредит счета 83 "Добавочный капитал"). Для отражения результатов переоценки на счете 83 целесообразно открыть отдельный субсчет "Прирост стоимости основных средств в результате переоценки";

- сумма его уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов (дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы").

Если вы делаете переоценку объекта, который раньше уже переоценивался, то порядок отражения результатов переоценки будет таким.

При проведении дооценки:

- если объект раньше дооценивался, то сумма новой дооценки зачисляется в добавочный капитал (счет 83);

- если объект раньше уценивался, то сумма дооценки, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91), зачисляется на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91). Если сумма дооценки превышает сумму предыдущей уценки, отнесенной на счет 91, то сумма превышения относится на счет 83.

При проведении уценки:

- если объект раньше уценивался, то сумма новой уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91);

- если объект раньше дооценивался, то сумма уценки в пределах величины добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится в уменьшение добавочного капитала (счет 83). Если сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации, то сумма превышения относится на счет 91.

Пример 2.6

По решению руководителя в организации произведена переоценка основных средств по состоянию на 31 декабря 2015 года.

По данным бухгалтерского учета до переоценки: восстановительная

стоимость объекта - 2 000 000 руб.;

сумма начисленной амортизации - 500 000 руб.

Рыночная стоимость объекта по состоянию на 31 декабря 2015 года - 1 500 000 руб.

В результате предыдущих дооценок на добавочный капитал (счет 83) отнесена сумма 400 000 руб.

Коэффициент пересчета составит 0,75 (1 500 000 руб. : 2 000 000 руб.).

Сумма пересчитанной амортизации - 375 000 руб. (500 000 руб. х 0,75).

Разница между суммой накопленной амортизации и суммой пересчитанной амортизации - 125 000 руб. (500 000 руб. - 375 000 руб.).

Сумма уценки объекта составит 375 000 руб. ((2 000 000 руб. - 1 500 000 руб.) - (500 000 руб. - 375 000 руб.)). Всю эту сумму необходимо отнести в дебет счета 83.

В бухгалтерском учете по состоянию на 31 декабря 2015 года должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 02 - К-т счета 01 - 125 000 руб. - корректируется сумма амортизации;

Д-т счета 83 - К-т счета 01 - 375 000 руб. - сумма уценки отнесена в уменьшение добавочного капитала.

При выбытии объектов основных средств, которые подвергались переоценке, добавочный капитал, образовавшийся в результате переоценки этих объектов, подлежит списанию на счет 84.

# 2.8.3.4. Добавочный капитал без переоценки

По этой статье отражается сальдо по счету 83 без учета данных о переоценке внеоборотных активов.

Добавочный капитал может формироваться за счет:

- эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций (долей) по цене, превышающей номинальную стоимость;

- курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте (п. 14 ПБУ 3/2006);

- суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организации (в случае, если указанные суммы не являются вкладом в уставный капитал учреждаемой организации) (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 30.10.2006 N 07-05-06/262).

# 2.8.3.5. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

По данной статье отражается сальдо по счету 84.

Сумма чистой прибыли организации за отчетный период в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки", а сумма чистого убытка - по дебету счета 99.

Заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Начисление дивидендов (как промежуточных, так и по итогам года) отражается по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (если учредитель (участник, акционер) является работником организации).

В общем случае показатели строки "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" на 31 декабря 2014 года и на 31 декабря 2013 года переносятся из бухгалтерских балансов за предыдущие годы.

Однако эти данные могут не совпадать, если в 2015 году:

- были обнаружены существенные ошибки прошлых лет, исправление которых производится с использованием счета 84, а также требует ретроспективного пересчета сравнительных показателей отчетности предыдущих лет (ПБУ 22/2010);

- внесены изменения в учетную политику, которые оказывают существенное влияние на финансовое состояние организации (финансовый результат ее деятельности) и требуют ретроспективного отражения последствий этих изменений (ПБУ 1/2008).

И в том, и в другом случае показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря соответствующего года, а также данные по связанным статьям отчетности должны быть скорректированы таким образом, как если бы ошибки не было (если речь идет об ошибках) или новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида (если речь идет об изменении учетной политики).

Информация об исправлениях существенных ошибок прошлых лет и последствиях изменений учетной политики расшифровывается в разделе 2 отчета об изменениях капитала, а также в пояснительной записке.

При этом напомним, что малым предприятиям разрешено исправлять ошибки прошлых лет, в том числе и существенные, в корреспонденции со счетом 91 без ретроспективного пересчета показателей отчетности прошлых лет. Кроме того, малые предприятия могут обойтись без ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики (см. с. 495).

# 2.8.4. Долгосрочные обязательства (раздел IV)

# 2.8.4.1. Заемные средства

Эта статья предназначена для отражения информации о долгосрочных займах и кредитах.

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам подразделяется на краткосрочную (срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев) (счет 66) и долгосрочную (срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев) (счет 67).

Для заполнения этой строки берутся данные, отраженные на счете 67 "Расчеты по долгосрочным займам и кредитам".

Задолженность по долгосрочным займам и кредитам отражается на счете 67 в сумме денежных средств, фактически полученных по договору займа (кредитному договору) и не возвращенных на отчетную дату.

При заполнении баланса проверьте сроки погашения всех долгосрочных займов и кредитов, учтенных на счете 67. Если срок погашения каких-то займов (кредитов) на 31 декабря 2015 года составляет менее 12 месяцев, то такие обязательства подлежат отражению в балансе как краткосрочные.

Соответствующие разъяснения можно найти в письме Минфина России от 28.01.2010 N 07-02-18/01.

Сумму задолженности по займам и кредитам формируют как сумма основного долга, так и причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты согласно условиям договоров.

Если срок уплаты процентов по долгосрочному займу составляет менее 12 месяцев, то сумма задолженности по их уплате отражается в балансе по строке "Заемные средства" раздела "Краткосрочные обязательства".

# 2.8.4.2. Отложенные налоговые обязательства

Эта строка заполняется организациями, применяющими нормы ПБУ 18/02 \*(59).

Признание отложенных налоговых обязательств связано с возникновением налогооблагаемых временных разниц (п. 15 ПБУ 18/02).

Налогооблагаемая временная разница (НВР) возникает в следующих случаях:

- величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы расхода, подлежащей включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;

- величина дохода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, больше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

Выявленные налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению суммы налога на прибыль в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового обязательства (ОНО). Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете на счете 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Величина ОНО определяется исходя из суммы возникшей НВР и ставки налога на прибыль.

Обратите внимание! При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов (счет 09) и отложенных налоговых обязательств (счет 77) (п. 19 ПБУ 18/02).

Информацию о принятом по вопросу отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств решении необходимо сообщить заинтересованным пользователям в пояснительной записке.

При развернутом отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье "Отложенные налоговые обязательства" отражается кредитовое сальдо по счету 77.

При сальдированном отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье "Отложенные налоговые обязательства" отражается положительная разница между кредитовым сальдо по счету 77 и дебетовым сальдо по счету 09. Если эта разница отрицательна, то по данной статье в балансе ставится прочерк.

# 2.8.4.3. Оценочные обязательства

По данной статье следует отражать оценочные обязательства, признанные организацией по правилам, установленным ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"\*(60).

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 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 с 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 ПБУ 8/2010);

- в связи с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение.

Порядок признания такого оценочного обязательства разъяснен в письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 "Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год".

Величина такого оценочного обязательства определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему или сумма санкций за расторжение договора.

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода (Д-т счета 20 - К-т счета 96).

Признанное оценочное обязательство списывается в счет отражения затрат на исполнение убыточного договора (уменьшение себестоимости продаж) вместе с признанием выручки от его исполнения (одновременно делаются две проводки: признается выручка от реализации по договору (Д-т счета 62 - К-т счета 90) и затраты по договору в размере созданного резерва списываются в уменьшение этого резерва (Д-т счета 96 - К-т счета 20));

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

- в связи с 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;

- в связи с предстоящими выплатами отпускных работникам;

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

- в связи с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции;

- в связи с экологической деятельностью (ожидаемые затраты на ликвидацию опасных объектов основных средств и восстановление природных ресурсов, на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий). Оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью, могут включаться как в стоимость приобретаемых (создаваемых) объектов основных средств (см. с. 189), так и в состав расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов. Подробные рекомендации по созданию таких оценочных обязательств можно найти в письме Минфина России N ПЗ-7/2011 "О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации".

При заполнении этой строки баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Обратите внимание! Такие "долгосрочные" оценочные обязательства оцениваются по приведенной (дисконтированной) стоимости (п. 20 ПБУ 8/2010). Образец такой оценки приведен в Примере 3 Приложения 2 к ПБУ 8/2010.

Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) по их отдельным видам приводится в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этого предусмотрена таблица 7 (см. с. 284).

# 2.8.4.4. Прочие обязательства

В составе прочих долгосрочных обязательств могут числиться кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на следующих счетах бухгалтерского учета:

- 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - в части задолженности перед поставщиками и подрядчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;

- 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - в части задолженности перед покупателями и заказчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;

- 68 "Расчеты по налогам и сборам" - в части долгосрочной задолженности по налогам и сборам (например, при предоставлении организации инвестиционного налогового кредита, отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов и сборов);

- 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - в части долгосрочной задолженности по страховым взносам (например, при реструктуризации задолженности перед внебюджетными фондами);

- 86 "Целевое финансирование" - в части обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев (например, при получении целевого финансирования организациями-застройщиками от инвесторов, которое порождает обязательства застройщика перед инвесторами по передаче им построенного объекта);

- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - в части прочей долгосрочной кредиторской задолженности и обязательств.

# 2.8.5. Краткосрочные обязательства (раздел V)

# 2.8.5.1. Заемные средства

Для заполнения этой строки берутся данные по счету 66 "Расчеты по краткосрочным займам и кредитам".

При заполнении данной строки необходимо учитывать сроки погашения не только самих заемных обязательств, но и задолженности по процентам.

Если у организации есть долгосрочные долговые обязательства, по которым на конец 2015 года образовалась задолженность по уплате процентов со сроком уплаты менее 12 месяцев, то задолженность по уплате этих процентов следует включить в показатель строки "Заемные средства" раздела "Краткосрочные обязательства".

При этом, следуя рекомендациям Минфина России, причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты по долгосрочным кредитам, отражаемые в бухгалтерском балансе как краткосрочные обязательства, при необходимости должны быть обособлены от данных о краткосрочных кредитах и займах (письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

# 2.8.5.2. Кредиторская задолженность

По этой строке показываются суммарные данные обо всех суммах кредиторской задолженности со сроком погашения менее 12 месяцев:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая учитывается на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"\*(61);

- кредиторская задолженность перед работниками организации (собираются данные, отраженные на счетах 70, 71, 73);

- кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами, отраженная на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

- кредиторская задолженность по налогам и сборам, отраженная на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам";

- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками, возникшая в связи с получением авансов и предоплат и отраженная на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками";

- кредиторская задолженность перед учредителями (участниками) по выплате доходов, учитываемая на счете 75 "Расчеты с учредителями";

- прочая кредиторская задолженность, отраженная на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в частности, расчеты по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по ошибочно зачисленным на счета организации суммам и др.).

Обратите внимание! При отражении информации о задолженности перед учредителями (участниками) по выплате дивидендов необходимо учитывать, что распределение прибыли по итогам года относится к категории событий после отчетной даты, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

В соответствии с ПБУ 7/98 решение о выплате дивидендов за 2015 год, принятое в 2016 году, раскрывается в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год. При этом никакие записи по счетам бухгалтерского учета в 2015 году не производятся. Задолженность по выплате доходов в виде распределяемой прибыли (как по итогам года, так и при осуществлении промежуточных выплат) показывается в бухгалтерском учете на дату принятия соответствующего решения.

Таким образом, в балансе за 2015 год отражается задолженность перед учредителями (участниками) по решениям о выплате дивидендов, принятым до 31 декабря 2015 года.

В форме баланса нет отдельных строк для отражения данных об остатках по видам кредиторской задолженности.

В то же время, по разъяснению Минфина России (письмо от 27.01.2012 N 07-02-18/01), данные о кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) (задолженность перед поставщиками, отраженная на счете 60) отражаются в случае их существенности обособленно от сумм, полученных организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты) (суммы полученных от покупателей авансов, отраженные на счете 62).

Кроме того, расшифровка информации о видах кредиторской задолженности (с подразделением на долгосрочную и краткосрочную) приводится в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этих целей предусмотрена отдельная таблица 5.3 "Наличие и движение кредиторской задолженности" (см. с. 283).

Также в типовой форме Пояснений есть таблица 5.4, в которой предлагается отразить данные о просроченной кредиторской задолженности. В ней показываются данные по состоянию на 31 декабря 2015 года, 31 декабря 2014 года и 31 декабря 2013 года.

При отражении в балансе информации о суммах кредиторской задолженности в части авансов, полученных от покупателей и заказчиков, обратите внимание на рекомендации, содержащиеся в письме Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01.

Согласно этим рекомендациям, кредиторская задолженность в части полученных авансов отражается в балансе по статье "Кредиторская задолженность" в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет в соответствии с налоговым законодательством.

Таким образом, при заполнении строки "Кредиторская задолженность" надо брать данные об авансах полученных (счет 62) за вычетом сумм НДС, исчисленных при получении авансов и отраженных на счете 76.

Например, организация получила аванс от покупателя в сумме 118 000 рублей (в том числе НДС - 18 000 руб.). При получении аванса были сделаны проводки:

Д-т счета 51 - К-т счета 62 - 118 000 руб.;

Д-т счета 76/НДС - К-т счета 68/НДС - 18 000 руб.

При заполнении баланса по строке "Кредиторская задолженность" должна быть показана сумма аванса за вычетом НДС - 100 000 рублей. При этом сумма НДС, отраженная на счете 76, в балансе не отражается.

Очевидно, что эти требования актуальны лишь для организаций - плательщиков НДС.

# 2.8.5.3. Доходы будущих периодов

Для заполнения этой строки берутся данные, отраженные на счете 98 "Доходы будущих периодов".

При этом следует учитывать, что с 1 января 2011 года п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета, который устанавливал порядок признания тех или иных доходов в составе "доходов будущих периодов", утратил свою силу.

Это не значит, что самого понятия "доходы будущих периодов" больше не существует. С 2011 года использование счета 98 ограничено лишь теми ситуациями, которые прямо прописаны в нормативных документах.

В первую очередь счет 98 используется в отношении бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов (п. 9 ПБУ 13/2000).

По этой строке могут быть показаны также не использованные на конец отчетного периода остатки средств целевого бюджетного финансирования, предоставленного организации, которые учитываются в бухгалтерском учете на счете 86 "Целевое финансирование" (п. 20 ПБУ 13/2000)\*(62).

Кроме того, до сих пор действует норма, предусмотренная п. 29 Методических указаний по учету ОС, которая предписывает отражать первоначальную стоимость основных средств, полученных организацией безвозмездно, по дебету счета 08 в корреспонденции с кредитом счета 98 "Доходы будущих периодов".

Отраженная на счете 98 сумма постепенно (по мере начисления амортизации) списывается в кредит счета 91 (ежемесячно в сумме, равной сумме начисленной по объекту амортизации).

Соответственно, если на конец года на счете 98 осталась несписанная часть первоначальной стоимости безвозмездно полученных основных средств, то эта информация включается в показатель, отражаемый по строке "Доходы будущих периодов".

# 2.8.5.4. Оценочные обязательства

По данной статье баланса отражаются оценочные обязательства, признанные по правилам, установленным ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы".

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (одноименный счет 96) в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов.

При заполнении строки "Оценочные обязательства" раздела V "Краткосрочные обязательства" баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- 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 (см. подробнее с. 228).

Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) по их отдельным видам приводится в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этого предусмотрена таблица 7 (см. с. 284).

# 2.8.5.4.1. Резерв на оплату отпусков

В соответствии с подп. "а" п. 2 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\*(63) применять ПБУ 8/2010, должны начислять резерв на оплату отпусков. Этот вопрос нельзя регулировать через учетную политику.

Конкретный порядок определения размера отчислений в резерв на отпуска в ПБУ 8/2010 не определен.

При этом в письме 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 Российской Федерации, 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.

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.

То есть 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 год (приложение 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.

Механизм создания резерва, установленный ст. 324.1 НК РФ (подробно он рассмотрен на с. 377), для целей бухгалтерского учет 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 бухгалтерском учете остаток резерва на конец года никак не может быть равен нулю, даже если все работники своевременно использовали свое право на отпуск. Ведь вернувшись из отпуска, они уже успели "накопить" часть отпускных следующего года.

Очевидно, что размер резерва, начисленного по правилам налогового законодательства, будет далек от величины реальных обязательств организации по оплате отпусков. 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.

# 2.8.5.5. Прочие обязательства

В составе прочих краткосрочных обязательств могут отражаться, например, суммы целевого финансирования, полученные организациями-застройщиками от инвесторов и порождающие обязательство по передаче им построенного объекта в течение 12 месяцев после отчетной даты (счет 86).

Если суммы, отраженные по этой строке, существенны, то их можно расшифровать либо путем включения в баланс дополнительных расшифровочных строк либо путем включения дополнительных пояснений в пояснительную записку.

# 2.9. Упрощенная форма бухгалтерского баланса

Организации, имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства\*(64), имеют право составлять баланс по упрощенной форме, которая приведена в Приложении N 5 к Приказу N 66н.

Малое предприятие имеет право выбирать, по какой форме составлять бухгалтерский баланс - упрощенной или стандартной. Соответствующее решение следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В упрощенной форме баланса актив состоит всего из пяти строк.

По строке "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 (нематериальные активы, положительные результаты НИОКР, долгосрочные финансовые вложения и другие долгосрочные активы) отражается по строке "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы".

Информация об оборотных активах отражается в трех строках:

- строки "Запасы" и "Денежные средства и денежные эквиваленты" заполняются по тем же правилам, что и аналогичные строки в балансе стандартной формы (см. с. 202 и 217);

- в строку "Финансовые и другие оборотные активы" включаются данные обо всех остальных оборотных активах, включая дебиторскую задолженность.

Бухгалтерский баланс ┌──────────────┐

на 31 декабря 20 15 г. │ Коды │

─────────── ── ├──────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710001 │

├────┬─────┬───┤

Дата (число, месяц, год)│ │ │ │

├────┴─────┴───┤

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО│ │

├──────────────┤

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН│ │

├──────────────┤

Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКВЭД│ │

├───────┬──────┤

Организационно-правовая форма/форма │ │ │

собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├───────┴──────┤

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ│ 384(385) │

└──────────────┘

Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| АКТИВ |  |  |  |
| Материальные внеоборотные активы |  |  |  |
| Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы |  |  |  |
| Запасы |  |  |  |
| Денежные средства и денежные эквиваленты |  |  |  |
| Финансовые и другие оборотные активы |  |  |  |
| БАЛАНС |  |  |  |
| ПАССИВ |  |  |  |
| Капитал и резервы |  |  |  |
| Долгосрочные заемные средства |  |  |  |
| Другие долгосрочные обязательства |  |  |  |
| Краткосрочные заемные средства |  |  |  |
| Кредиторская задолженность |  |  |  |
| Другие краткосрочные обязательства |  |  |  |
| БАЛАНС |  |  |  |

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка

подписи)

"\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Пассив баланса малого предприятия состоит из шести строк.

По строке "Капитал и резервы" отражается совокупность данных, отражаемых в разделе III "Капитал и резервы" стандартной формы баланса (см. с. 221).

Информация о долгосрочных обязательствах отражается в двух строках:

- по строке "Долгосрочные заемные средства" показываются данные о долгосрочных займах и кредитах, отраженных на счете 67. При этом нужно руководствоваться правилами заполнения аналогичной строки стандартной формы баланса (см. с. 226);

- по строке "Другие долгосрочные обязательства" приводятся данные обо всех остальных долгосрочных обязательствах.

Для краткосрочных обязательств предусмотрены три строки:

- строка "Краткосрочные заемные средства" (заполняется по правилам, предусмотренным для аналогичной строки стандартной формы баланса, - см. с. 231);

- строка "Кредиторская задолженность";

- строка "Другие краткосрочные обязательства", в которой отражается информация обо всех краткосрочных обязательствах, помимо заемных средств и кредиторской задолженности.

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 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 "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 - 1110;

Результаты исследований и разработок - 1120;

Финансовые вложения - 1170;

Отложенные налоговые активы - 1180;

Прочие внеоборотные активы - 1190.

Заполняя строку "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" баланса малого предприятия, бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой строки и какой из них имеет наибольший удельный вес.

Предположим, показатель строки "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" равен 1 000 000 рублей, в том числе стоимость:

нематериальных активов - 100 000 рублей,

долгосрочных финансовых вложений - 900 000 рублей.

В этой ситуации в бухгалтерском балансе малого предприятия строке "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" следует присвоить код 1170 (код строки "Финансовые вложения").

# 2.10. Отчет о финансовых результатах

Комментируя порядок заполнения этой формы, остановимся лишь на тех моментах, которые вызывают вопросы.

В форме отчета о финансовых результатах нет расшифровки отдельных видов прочих доходов и расходов. Если эта информация является существенной, то ее необходимо отдельно раскрыть в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах.

В форме отчета о финансовых результатах, как и в балансе, присутствует столбец "Пояснения", в котором указывается номер соответствующего пункта (таблицы, раздела и т.п.), содержащегося в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

При заполнении отчета о финансовых результатах организации следует отдельно выделять информацию о расходах, связанных с экологической деятельностью организации. Рекомендации на этот счет можно найти в письме Минфина России N ПЗ-7/2011 "О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации".

В пункте 8 письма приведен перечень текущих расходов, связанных с экологической деятельностью организации (содержание очистных сооружений, переработка и уничтожение отходов производства, плата за негативное воздействие на окружающую среду и т.п. расходы).

В зависимости от существенности этих расходов может выделяться статья "Экологические мероприятия" либо непосредственно в отчете о финансовых результатах, либо в пояснениях к статье (статьям) отчета о финансовых результатах.

Кроме того, при заполнении отчета необходимо учитывать требование п. 28 ПБУ 24/2011. Этот пункт обязывает отражать в отчете о финансовых результатах расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана бесперспективной, обособленно от поисковых затрат, признаваемых расходами по обычным видам деятельности (с учетом существенности).

Заполняя данные о выручке и себестоимости продаж, необходимо помнить о требованиях, закрепленных в п. 18.1 ПБУ 9/99 "Доходы организации" и п. 21.1 ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Согласно этим требованиям выручка\*(65), прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о финансовых результатах по каждому виду в отдельности. При этом по каждому выделенному в отдельную строку виду доходов показывается соответствующая ему часть расходов.

Организации-экспортеры при заполнении отчета о финансовых результатах показатель выручки отражают в нем с учетом сумм вывозных таможенных пошлин (уменьшать выручку на суммы этих пошлин не нужно). Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01.

В письме Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027 "Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год" даны разъяснения по отражению в отчетности сумм предоставляемых покупателю скидок.

Согласно ПБУ 9/99 и 10/99 выручка (расходы) определяется с учетом всех скидок, предоставленных организацией согласно договору.

Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление покупателю (заказчику) скидки при соблюдении им определенных договором условий, то:

- продавец признает выручку по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки;

- покупатель (заказчик) признает расходы по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки (за исключением случая, когда покупатель (заказчик) не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки).

При этом учитываются все скидки, независимо от формы их предоставления (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).

Если организация в отношении отдельных видов деятельности уплачивает ЕНВД, то при раскрытии в отчете о финансовых результатах информации о формировании чистой прибыли (убытка) отчетного периода сумма единого налога на вмененный доход должна быть отражена по отдельной строке (после показателя текущего налога на прибыль). Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 25.06.2008 N 07-05-09/3.

Отчет о финансовых результатах ┌────────────────────┐

за год 2015 г. │ Коды │

─────────────────── ── ├────────────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710002 │

├──────┬──────┬──────┤

Дата (число, месяц,│ │ │ │

год)│ │ │ │

├──────┴──────┴──────┤

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО│ │

├────────────────────┤

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН│ │

├────────────────────┤

Вид экономической деятельности по ОКВЭД│ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │

├──────────┬─────────┤

Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├──────────┴─────────┤

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ│ 384(385) │

└────────────────────┘

┌─────────────────┬───────────────────────────────────────────────────────────┬───────────────┬──────────────┐

│ Пояснения │ Наименование показателя │За год 2015 г. │За год 2014 г.│

│ │ │ ─── ── │ ─── ── │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Выручка │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Себестоимость продаж │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Валовая прибыль (убыток) │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Коммерческие расходы │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Управленческие расходы │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прибыль (убыток) от продаж │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Доходы от участия в других организациях │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Проценты к получению │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Проценты к уплате │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие доходы │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочие расходы │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прибыль (убыток) до налогообложения │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Текущий налог на прибыль │ ( ) │ ( ) │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Изменение отложенных налоговых обязательств │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Изменение отложенных налоговых активов │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Прочее │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Чистая прибыль (убыток) │ │ │

└─────────────────┴───────────────────────────────────────────────────────────┴───────────────┴──────────────┘

Форма 0710002 с. 2

┌─────────────────┬───────────────────────────────────────────────────────────┬───────────────┬──────────────┐

│ Пояснения │ Наименование показателя │За год 2015 г. │За год 2014 г.│

│ │ │ ─── ── │ ─── ── │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │ │ │ │

│ │Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый│ │ │

│ │в чистую прибыль (убыток) периода │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Результат от прочих операций, не включаемый в чистую│ │ │

│ │прибыль (убыток) периода │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Совокупный финансовый результат периода │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Базовая прибыль (убыток) на акцию │ │ │

├─────────────────┼───────────────────────────────────────────────────────────┼───────────────┼──────────────┤

│ │Разводненная прибыль (убыток) на акцию │ │ │

└─────────────────┴───────────────────────────────────────────────────────────┴───────────────┴──────────────┘

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи)

"\_\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_г.

# 2.10.1. Текущий налог на прибыль, ПНО, ПНА, ОНО, ОНА

Под строкой "Прибыль (убыток) до налогообложения" идет строка "Текущий налог на прибыль".

Организации, не применяющие ПБУ 18/02, отражают по этой строке сумму налога на прибыль, исчисленного по правилам главы 25 НК РФ и отраженного в декларации по налогу на прибыль за 2015 год.

Следующие три строки отчета о финансовых результатах такими организациями не заполняются.

Организации, применяющие ПБУ 18/02, по строке "Текущий налог на прибыль" также должны показать именно ту сумму, которая отражена в декларации по налогу на прибыль.

Показатель этой строки определяется исходя из показателей условного расхода (дохода) по налогу на прибыль (отдельный субсчет счета 99), скорректированного на сумму сальдо постоянных налоговых активов и обязательств, увеличения (уменьшения) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Сальдо постоянных налоговых активов и обязательств определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 99 (отдельный субсчет по учету постоянных налоговых активов и обязательств) и отражается по отдельной строке "в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)".

По строке "Изменение отложенных налоговых активов" отражается разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 "Отложенные налоговые активы" без учета кредитового оборота по счету 09 в корреспонденции со счетом 99.

Если эта разница положительна, то она увеличивает величину условного расхода по налогу на прибыль (уменьшает величину условного дохода по налогу на прибыль). Если разница отрицательна, она отражается в отчете в круглых скобках и уменьшает величину условного расхода (увеличивает величину условного дохода) по налогу на прибыль.

По строке "Изменение отложенных налоговых обязательств" отражается разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства" без учета дебетового оборота по счету 77 в корреспонденции со счетом 99.

Если эта разница отрицательна, то она увеличивает величину условного расхода по налогу на прибыль (уменьшает величину условного дохода по налогу на прибыль). Если разница положительна, она отражается в отчете в круглых скобках и уменьшает величину условного расхода (увеличивает величину условного дохода) по налогу на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства (ПНО) и постоянные налоговые активы (ПНА) признаются в бухгалтерском учете при возникновении постоянных разниц.

Постоянная разница - это доход (расход), отраженный на счетах бухгалтерского учета, который для целей налогообложения в состав доходов (расходов) не включается.

Под постоянными разницами понимаются те доходы (расходы), которые не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль не только в отчетном, но и во всех последующих периодах.

Пример 2.7

Организация подарила своему сотруднику автомобиль, остаточная стоимость которого к моменту передачи составила 300 000 руб.

В бухгалтерском учете стоимость подаренного автомобиля отражается в составе прочих расходов:

Д-т счета 91 - К-т счета 01 - 300 000 руб.- списана остаточная стоимость автомобиля, подаренного сотруднику.

В целях налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданного имущества в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, в бухгалтерском учете в связи с передачей автомобиля образуется постоянная разница.

Постоянные разницы могут возникать и в тех случаях, когда какие-либо доходы (расходы) признаются исключительно в целях налогообложения. При этом в бухгалтерском учете эти суммы вообще не отражаются.

Такие ситуации встречаются достаточно редко.

Например, п. 8 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение в состав доходов при исчислении налога на прибыль стоимости безвозмездно полученных работ (услуг) (см. с. 317). В то же время бухгалтерским законодательством не предусмотрено отражение стоимости таких работ (услуг) на счетах бухгалтерского учета. Соответственно, у организации, получившей в отчетном периоде работы (услуги) на безвозмездной основе, появится постоянная разница, равная рыночной стоимости этих работ (услуг).

Пример 2.8

Учредитель передал организации в безвозмездное пользование помещение, которое используется организацией как офис.

Арендная плата за аналогичное помещение - 50 000 руб. в месяц.

В целях налогообложения прибыли организация ежемесячно признает внереализационный доход в сумме 50 000 руб.

В бухгалтерском учете доход, возникающий в связи с безвозмездным пользованием, не отражается.

Таким образом, ежемесячно в бухгалтерском учете образуется постоянная разница в размере 50 000 руб.

Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления либо уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли.

Если какая-то сумма, учтенная в бухгалтерском учете в составе расходов, для целей налогообложения расходом не признается, то это влечет за собой необходимость доначислить налог на прибыль.

Обязанность доначислить налог возникает и в том случае, если организацией выявлены какие-либо доходы, которые увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, а в бухгалтерском учете в составе доходов не отражаются.

Сумма доначисленного налога при этом будет называться постоянным налоговым обязательством (ПНО).

Величина ПНО определяется путем умножения постоянной разницы на установленную законодательством ставку налога на прибыль и отражается в бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 99 и кредиту счета 68.

Так, в условиях примера 2.7 возникает постоянная разница в размере 300 000 рублей. Постоянное налоговое обязательство, исчисленное по ставке 20% от суммы выявленной постоянной разницы, равно 60 000 рублей (300 000 руб. х 0,2).

Соответственно, в бухгалтерском учете в момент передачи автомобиля должна быть сделана проводка:

Д-т счета 99/ПНО - К-т счета 68/НП - 60 000 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства.

В условиях примера 2.8 постоянная разница в размере 50 000 рублей возникает в бухгалтерском учете ежемесячно в течение всего срока пользования помещением. Соответственно, ежемесячно начисляется ПНО в сумме 10 000 рублей (50 000 руб. х 0,2).

Постоянные разницы могут возникать и в том случае, если какие-либо суммы, учтенные в бухгалтерском учете в составе доходов, для целей налогообложения доходами не признаются.

Перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения, содержится в ст. 251 НК РФ.

Наличие таких разниц приводит к необходимости уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из величины бухгалтерской прибыли.

Соответственно, такие разницы приводят к образованию постоянных налоговых активов (ПНА).

Величина ПНА исчисляется умножением величины постоянной разницы на установленную законодательством ставку налога на прибыль и отражается в бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 68 и кредиту счета 99.

Пример 2.9

Организация в марте 2015 года получила от своего учредителя (100% доли в уставном капитале организации) безвозвратную финансовую помощь в сумме 1 000 000 руб.:

Д-т счета 51 - К-т счета 91 - 1 000 000 руб. - поступившие безвозмездно денежные средства признаны в составе прочих доходов.

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ денежные средства, полученные безвозмездно от учредителя, в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются\*(66). Поэтому сумма в размере 1 000 000 руб. является постоянной разницей.

Соответственно, в бухгалтерском учете в марте должна быть сделана проводка:

Д-т счета 68/НП - К-т счета 99/ПНА - 200 000 руб. - отражен постоянный налоговый актив (1 000 000 руб. х 0,2).

# 2.10.2. Строка "Прочее"

По этой строке отражаются сальдо по операциям, учтенным на счете 99, кроме оборотов по начислению условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых активов и обязательств.

В частности, здесь отражаются:

- сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущих отчетных (налоговых) периодах, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода (речь идет о ситуации, когда несущественная ошибка прошлых лет исправлена записями в учете текущего периода, при этом налоговые обязательства прошлых налоговых периодов скорректированы путем представления уточненных деклараций) (см. пример 2.10 на с. 250);

- штрафы и пени за нарушения налогового законодательства;

- разница, возникающая при пересчете отложенных налоговых активов и обязательств в связи с изменением ставки налога на прибыль (пункты 14 и 15 ПБУ 18/02), и другие суммы.

Если итоговое сальдо дебетовое, то сумма по строке "Прочее" указывается в круглых скобках и вычитается при расчете чистой прибыли.

В случае существенности сумм, отраженных по строке "Прочее", их можно расшифровать в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах, указав номер соответствующих пояснений в графе "Пояснение" строки "Прочее".

# 2.10.3. Особенности заполнения при корректировке суммы налога на прибыль за прошлые годы

Если в текущем году обнаружены какие-то ошибки прошлых лет, которые привели к ошибкам в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, то при исправлении этих ошибок нужно учитывать следующие нюансы.

Если эта ошибка для целей бухгалтерского учета признается несущественной, то она исправляется записями по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы"\*(67). Соответственно, выявленные доходы (расходы) прошлых лет участвуют в формировании финансового результата текущего года и влияют на показатель бухгалтерской прибыли текущего года.

В целях налогообложения прибыли доходы и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, могут быть включены в состав доходов (расходов) текущего периода в двух ситуациях (п. 1 ст. 54 НК РФ):

1) если невозможно определить конкретный период, к которому они относятся;

2) если выявленная ошибка привела к излишней уплате налога.

Если организация может определить конкретный отчетный (налоговый) период, к которому относятся выявленные (неучтенные) доходы или расходы, и эта ошибка не привела к излишней уплате налога, исправления нужно внести в налоговую отчетность того периода, к которому относятся выявленные ошибки\*(68).

Итак, если вы в 2015 году выявили ошибку, которая привела к занижению налоговой базы по налогу на прибыль прошлых лет, вам, безусловно, необходимо произвести перерасчет налоговой базы прошлых лет.

После внесения исправлений в налоговый орган представляется уточненная налоговая декларация за тот период, к которому относится ошибка. Уточненная декларация представляется по форме, действовавшей в тот период, за который она сдается.

При заполнении отчета о финансовых результатах за 2015 год сумму доначисленного налога за прошлые годы (в связи с исправлением ошибок, относящихся к прошлым годам) следует отразить по строке "Прочее".

В строку "Текущий налог на прибыль" эту сумму включить нельзя, поскольку показатель по строке "Текущий налог на прибыль" должен быть равен сумме налога на прибыль, указанной в налоговой декларации за 2015 год.

Пример 2.10

В декабре 2015 года обнаружено, что в декабре 2014 года была списана дебиторская задолженность в сумме 100 000 руб., по которой срок исковой давности еще не истек. Ошибка признана организацией несущественной.

На основании бухгалтерской справки в декабре 2015 года в бухгалтерском учете делается проводка:

Д-т счета 62 - К-т счета 91 - 100 000 руб. - восстановлена сумма дебиторской задолженности, неправомерно списанная на расходы в 2014 году.

В целях налогообложения прибыли списанная в 2014 году задолженность была учтена в составе внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу за 2014 год. Соответственно, организация неправомерно занизила налоговую базу за 2014 год на 100 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ организация должна пересчитать налоговую базу по налогу на прибыль за 2014 год, увеличив ее на 100 000 руб.

Предположим, что по декларации за 2014 год налоговая база составила 500 000 руб. и сумма налога к уплате - 100 000 руб. В результате пересчета налоговая база за 2014 год составит 600 000 руб., а сумма налога к уплате - 120 000 руб. После пересчета организация должна представить в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2014 год.

Предположим, что по итогам 2015 года организация получила прибыль от реализации товаров (работ, услуг) в сумме 10 000 000 руб. как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Никаких иных доходов и расходов (помимо выявленной ошибки) у организации не было.

В такой ситуации величина налога на прибыль за 2015 год составит 2 000 000 руб. (10 000 000 руб. х 0,2), сумма доплаты по налогу на прибыль за 2014 год - 20 000 руб. (100 000 руб. х 0,2).

В бухгалтерском учете в 2015 году имеем следующие итоговые проводки:

Д-т счета 90 - К-т счета 99 - 10 000 000 руб. - отражена прибыль от продаж текущего года;

Д-т счета 91 - К-т счета 99 - 100 000 руб. - отражена итоговая сумма прочих доходов текущего года.

Если организация применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", то в учете делаются следующие проводки:

Д-т счета 99 - К-т счета 68/НП-2015 - 2 020 000 руб. - начислен условный расход по налогу на прибыль за текущий 2015 год ((10 000 000 руб. + 100 000 руб.) х 0,2);

Д-т счета 68/НП-2015 - К-т счета 99/ПНА - 20 000 руб. - начислен постоянный налоговый актив в части доходов 2014 года, выявленных в отчетном году (100 000 руб. х 0,2);

Д-т счета 99 - К-т счета 68/НП-2014 - 20 000 руб. - доначислен налог на прибыль за 2014 год;

Д-т счета 99 - К-т счета 84 - 8 080 000 руб. - выявлена чистая прибыль текущего года.

Заполним отчет о финансовых результатах.

Текущий налог на прибыль, по данным бухгалтерского учета, равен 2 000 000 руб. (2 020 000 руб. (условный расход по налогу на прибыль) - 20 000 руб. (постоянный налоговый актив)), что совпадает с суммой налога на прибыль, указанной в Декларации по налогу на прибыль за 2015 год.

Доначисленный налог за 2014 год отражается в круглых скобках по строке "Прочее".

В итоге чистая прибыль составит 8 080 000 руб. И эта сумма соответствует данным бухгалтерского учета (сальдо счета 99).

# Отчет о финансовых результатах за 2015 г.

(тыс. руб.)

┌────────────────────────────────────────┬──────────────┬──────────────┐

│ Наименование показателя │За год 2015 г.│За год 2014 г.│

│ │ ─── ── │ ─── ── │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│... │ │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прибыль (убыток) от продаж │ 10 000,0 │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Доходы от участия в других организациях │ - │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Проценты к получению │ - │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Проценты к уплате │ - │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прочие доходы │ 100,0 │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прочие расходы │ - │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прибыль (убыток) до налогообложения │ 10 100,0 │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Текущий налог на прибыль │ (2000,0) │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│в т.ч. постоянные налоговые активы │ (20,0) │ │

│(обязательства) │ │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Изменение отложенных налоговых │ - │ │

│обязательств │ │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Изменение отложенных налоговых активов │ - │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прочее │ (20,0) │ │

├────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Чистая прибыль (убыток) │ 8080,0 │ │

└────────────────────────────────────────┴──────────────┴──────────────┘

Если организация при ведении бухгалтерского учета не применяет ПБУ 18/02, то в условиях примера 2.10 вместо трех проводок по счету 68 делаются всего две:

Д-т счета 99 - К-т счета 68/НП-2015 - 2000 000 руб. - начислен налог на прибыль за текущий год по данным налогового учета;

Д-т счета 99 - К-т счета 68/НП-2014 - 20 000 руб. - доначислен налог на прибыль за 2014 год.

Отчет о финансовых результатах в этом случае будет заполнен так же, как показано выше, но только по строке "в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)" будет стоять прочерк.

# 2.10.4. Совокупный финансовый результат

Показатель по строке "Совокупный финансовый результат периода" определяется как сумма:

- чистой прибыли/убытка текущего периода;

- результатов переоценки внеоборотных активов;

- результатов прочих операций, не учитываемых при расчете прибыли/убытка текущего периода.

Никаких официальных разъяснений по порядку заполнения этих строк нет. На наш взгляд, по этим строкам нужно показывать информацию об операциях, отражаемых в установленном порядке на счете 84 (изменяющих показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)).

Напомним, что с 2011 года уценка основных средств и нематериальных активов отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы", а не на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", как раньше. Аналогичным образом отражается и дооценка в размере предыдущей уценки. Эти суммы переоценки, отраженные на счете 91, учитываются при расчете чистой прибыли (убытка) текущего периода (отражаются по строкам "Прочие доходы" и "Прочие расходы" отчета о прибылях и убытках).

Если организация производит первичную дооценку внеоборотных активов либо дооценку в сумме, превышающей предыдущую уценку, то сумма дооценки (превышения над уценкой) отражается на счете 83 "Добавочный капитал".

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета 83 в корреспонденции с кредитом счета 84.

Именно эти суммы, на наш взгляд, и следует отражать по строке "Результат от переоценки внеоборотных активов...".

Никаких официальных разъяснений о том, какие суммы требуется отражать по строке "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода", до настоящего времени так и не появилось.

При этом большинство специалистов по бухгалтерскому учету, в том числе и по МСФО, склоняются к тому, что в рамках современного российского бухгалтерского законодательства (с учетом норм действующих ПБУ) в этой строке следует отражать разницу, возникающую в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, отражаемую на счете 83 (п. 19 ПБУ 3/2006).

# 2.10.5. Справочная информация

По строке "Базовая прибыль (убыток) на акцию" справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций.

По строке "Разводненная прибыль (убыток) на акцию" справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости).

Обе эти строки заполняются только акционерными обществами.

Порядок расчета этих показателей установлен Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21.03.2000 N 29н.

# 2.11. Упрощенная форма отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах

┌──────────────┐

за год 2015 г. │ Коды │

──── ── ├──────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710002 │

├───┬─────┬────┤

Дата (число, месяц, год)│ │ │ │

├───┴─────┴────┤

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО│ │

├──────────────┤

Идентификационный номер ИНН│ │

налогоплательщика │ │

├──────────────┤

Вид экономической деятельности по ОКВЭД│ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │

├──────┬───────┤

Организационно-правовая форма/форма │ │ │

собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├──────┴───────┤

Единица измерения: тыс. руб.(млн. руб.) по ОКЕИ│ 384(385) │

└──────────────┘

┌────────────────────────────────────────────┬──────────────┬──────────────┐

│ Наименование показателя │За год 2015 г.│За год 2014 г.│

│ │ ─── ── │ ─── ── │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Выручка │ │ │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Расходы по обычной деятельности │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Проценты к уплате │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прочие доходы │ │ │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Прочие расходы │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Налоги на прибыль (доходы) │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────┼──────────────┼──────────────┤

│Чистая прибыль (убыток) │ │ │

└────────────────────────────────────────────┴──────────────┴──────────────┘

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка

подписи)

"\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организации, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства\*(69), имеют право составлять отчет о финансовых результатах по упрощенной форме, которая приведена в Приложении N 5 к Приказу N 66н.

Малое предприятие имеет право выбирать, по какой форме составлять отчет о финансовых результатах - упрощенной или стандартной. Соответствующее решение следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В упрощенной форме отчета всего семь строк.

По второй строке "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 "Проценты к уплате"). Остальные прочие доходы (кредит счета 91) и расходы (дебет счета 91) отражаются без расшифровки в двух укрупненных строках "Прочие доходы" и "Прочие расходы".

По строке "Налоги на прибыль (доходы)" отражается сумма текущего налога на прибыль, которая совпадает с суммой налога, отраженной в декларации по налогу на прибыль.

Заметим, что если организация применяет ПБУ 18/02, то в этой строке 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 отчета, предусмотренной только для тех организаций, которым разрешено отказаться от применения ПБУ 18/02.

Последняя строка "Чистая прибыль (убыток)" дает информацию о чистой прибыли (убытке) отчетного года (оборот по счету 99 в корреспонденции со счетом 84). Показатель этой строки 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 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 "Расходы по обычной деятельности" упрощенного отчета о финансовых результатах включает в себя данные о себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходах.

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

Себестоимость продаж - 2120;

Коммерческие расходы - 2210;

Управленческие расходы - 2220.

Заполняя строку "Расходы по обычной деятельности", бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой строки и какой из них имеет наибольший удельный вес.

Предположим, показатель строки "Расходы по обычной деятельности" равен 3 000 000 рублей, в том числе:

себестоимость продаж - 2 000 000 рублей;

коммерческие расходы - 600 000 рублей;

управленческие расходы - 400 000 рублей.

В этой ситуации строке "Расходы по обычной деятельности" следует присвоить код 2120 (код строки "Себестоимость продаж").

# 2.12. Отчет об изменении капитала

Форма отчета об изменении капитала приведена на с. 257-260.

Отчет об изменениях капитала

┌────────────────────┐

за 2015 г. │ Коды │

── ├────────────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710003 │

├──────┬──────┬──────┤

Дата (число, месяц,│ │ │ │

год)│ │ │ │

├──────┴──────┴──────┤

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО│ │

├────────────────────┤

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН│ │

├────────────────────┤

Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКВЭД│ │

├──────────┬─────────┤

Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├──────────┴─────────┤

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ│ 384(385) │

└────────────────────┘

# 1. Движение капитала

┌──────────────────────────────────┬───────────┬────────────┬────────────┬──────────┬──────────────┬─────────┐

│ Наименование показателя │ Уставный │Собственные │ Добавочный │Резервный │Нераспределен-│ Итого │

│ │ капитал │ акции, │ капитал │ капитал │ ная прибыль │ │

│ │ │выкупленные │ │ │ (непокрытый │ │

│ │ │у акционеров│ │ │ убыток) │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│Величина капитала на 31 декабря│ │ ( ) │ │ │ │ │

│2013 г.(1) │ │ │ │ │ │ │

│ ── │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│ │ │ │ │ │ │ │

│ За 2014 г.(2) │ │ │ │ │ │ │

│ ── │ │ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │ │ │

│Увеличение капитала - всего: │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│в том числе: │ х │ х │ х │ х │ │ │

│чистая прибыль │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│переоценка имущества │ х │ х │ │ х │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│доходы, относящиеся│ х │ х │ │ х │ │ │

│непосредственно на увеличение│ │ │ │ │ │ │

│капитала │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│дополнительный выпуск акций │ │ │ │ х │ х │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│увеличение номинальной стоимости│ │ │ │ х │ │ х │

│акций │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼────────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼─────────┤

│реорганизация юридического лица │ │ │ │ │ │ │

└──────────────────────────────────┴───────────┴────────────┴────────────┴──────────┴──────────────┴─────────┘

Форма 0710023 с. 2

┌──────────────────────────────────┬───────────┬─────────────┬──────────┬───────────┬──────────────┬─────────┐

│ Наименование показателя │ Уставный │ Собственные │Добавочный│ Резервный │Нераспределен-│ Итого │

│ │ капитал │ акции, │ капитал │ капитал │ ная прибыль │ │

│ │ │выкупленные у│ │ │ (непокрытый │ │

│ │ │ акционеров │ │ │ убыток) │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Уменьшение капитала - всего: │ ( ) │ │ ( ) │ ( ) │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│в том числе: │ х │ х │ х │ х │ ( ) │ ( ) │

│убыток │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│переоценка имущества │ х │ х │ ( ) │ х │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│расходы, относящиеся│ х │ х │ ( ) │ х │ ( ) │ ( ) │

│непосредственно на уменьшение│ │ │ │ │ │ │

│капитала │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│уменьшение номинальной стоимости│ ( ) │ │ │ х │ │ ( ) │

│акций │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│уменьшение количества акций │ ( ) │ │ │ х │ │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│реорганизация юридического лица │ │ │ │ │ │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│дивиденды │ х │ х │ х │ х │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Изменение добавочного капитала │ х │ х │ │ │ │ х │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Изменение резервного капитала │ х │ х │ х │ │ │ х │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Величина капитала на 31 декабря│ │ ( ) │ │ │ │ │

│2014 г.(2) │ │ │ │ │ │ │

│ ── │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│ │ │ │ │ │ │ │

│ За 2015 г.(3) │ │ │ │ │ │ │

│ ── │ │ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │ │ │

│Увеличение капитала - всего: │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│в том числе: │ х │ х │ х │ х │ │ │

│чистая прибыль │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│переоценка имущества │ х │ х │ │ х │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│доходы, относящиеся│ х │ х │ │ х │ │ │

│непосредственно на увеличение│ │ │ │ │ │ │

│капитала │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│дополнительный выпуск акций │ │ │ │ х │ х │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│увеличение номинальной стоимости│ │ │ │ х │ │ х │

│акции │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│реорганизация юридического лица │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Уменьшение капитала - всего: │ ( ) │ │ ( ) │ ( ) │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│в том числе: │ х │ х │ х │ х │ ( ) │ ( ) │

│убыток │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│переоценка имущества │ х │ х │ ( ) │ х │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│расходы, относящиеся│ х │ х │ ( ) │ х │ ( ) │ ( ) │

│непосредственно на уменьшение│ │ │ │ │ │ │

│капитала │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│уменьшение номинальной стоимости│ ( ) │ │ │ х │ │ ( ) │

│акций │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│уменьшение количества акций │ ( ) │ │ │ х │ │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│реорганизация юридического лица │ │ │ │ │ │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│дивиденды │ х │ х │ х │ х │ ( ) │ ( ) │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Изменение добавочного капитала │ х │ х │ │ │ │ х │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Изменение резервного капитала │ х │ х │ х │ │ │ х │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│Величина капитала на 31 декабря│ │ ( ) │ │ │ │ │

│2015 г.(3) │ │ │ │ │ │ │

│ ── │ │ │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────┼───────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼──────────────┼─────────┤

│ │ │ │ │ │ │ │

└──────────────────────────────────┴───────────┴─────────────┴──────────┴───────────┴──────────────┴─────────┘

Форма 0710023 с. 3

# 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

┌──────────────────────────────────────────┬───────────────┬─────────────────────────────────┬───────────────┐

│ Наименование показателя │ │Изменения капитала за 2014 г.(2) │ На 31 декабря │

│ │ На 31 декабря │ ── │ 2014 г.(2) │

│ │ 2013 г.(1) ├────────────────┬────────────────┤ ── │

│ │ ── │ за счет чистой │ за счет иных │ │

│ │ │прибыли (убытка)│ факторов │ │

├──────────────────────────────────────────┼───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│Капитал - всего │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│до корректировок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│корректировка в связи с: │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│изменением учетной политики │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│исправлением ошибок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│после корректировок │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────────────┼───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│в том числе: │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│нераспределенная прибыль (непокрытый│ │ │ │ │

│убыток): │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│до корректировок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│корректировка в связи с: │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│изменением учетной политики │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│исправлением ошибок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│после корректировок │ │ │ │ │

├──────────────────────────────────────────┼───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│другие статьи капитала, по которым│ │ │ │ │

│осуществлены корректировки: │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│ (по статьям) │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│до корректировок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│корректировка в связи с: │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │

│изменением учетной политики │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│исправлением ошибок │ │ │ │ │

│ ├───────────────┼────────────────┼────────────────┼───────────────┤

│после корректировок │ │ │ │ │

└──────────────────────────────────────────┴───────────────┴────────────────┴────────────────┴───────────────┘

Форма 0710023 с. 4

# 3. Чистые активы

┌──────────────────────────────────────────┬─────────────────────┬─────────────────────┬─────────────────────┐

│ Наименование показателя │ На 31 декабря │ На 31 декабря │ На 31 декабря │

│ │ 2015 г.(3) │ 2014 г.(2) │ 2013 г.(1) │

│ │ ── │ ── │ ── │

├──────────────────────────────────────────┼─────────────────────┼─────────────────────┼─────────────────────┤

│Чистые активы │ │ │ │

└──────────────────────────────────────────┴─────────────────────┴─────────────────────┴─────────────────────┘

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи)

"\_\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_г.

Примечания

1. Указывается год, предшествующий предыдущему.

2. Указывается предыдущий год.

3. Указывается отчетный год.

В разделе 1 отражается информация об изменении капитала организации в течение 2014 и 2015 годов.

Результаты переоценки включены в общий перечень оснований изменения капитала в течение года. Это связано с тем, что результаты переоценки отражаются не в так называемом межотчетном периоде, а в текущем периоде (на конец года).

Если организация проводила переоценку по состоянию на 31 декабря 2014 года, то ее результаты, которые отражаются на счете 83, показываются по строкам "переоценка имущества", характеризующим изменение капитала за 2014 год. Здесь же показываются данные о суммах дооценки, перенесенных со счета 83 на счет 84 при выбытии объектов, подвергавшихся переоценке.

Аналогичным образом в разделе, отражающем изменение капитала за 2015 год, показывается информация о переоценке, произведенной по состоянию на 31 декабря 2015 года (если таковая производилась).

В этом разделе отражается информация и о суммах объявленных и невостребованных акционерами дивидендов.

Рекомендации по отражению такой информации в бухгалтерском учете и отчетности приведены в письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных дивидендов.

По истечении установленного действующим законодательством Российской Федерации срока выплаты дивидендов объявленные и невостребованные дивиденды отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов 75 и 70 в корреспонденции с кредитом счета 84. Указанная сумма отражается в отчете об изменениях капитала.

В разделе 2 необходимо отразить изменения капитала в результате корректировок, связанных с изменением учетной политики и исправлением ошибок.

Для того чтобы не иметь проблем с заполнением этого раздела, логично выделить на счете 84 отдельный субсчет для отражения корректировок, обусловленных изменением учетной политики, отдельный - для отражения исправлений существенных ошибок прошлых лет.

Пример 2.11

В 2015 году обнаружено, что в 2014 году проценты по кредиту, привлеченному для финансирования строительства объекта основных средств, в сумме 2 000 000 руб. были ошибочно включены в состав прочих расходов (дебет счета 91). На самом деле они должны были быть включены в стоимость инвестиционного актива (дебет счета 08).

Выявленная ошибка признана существенной\*(70).

Чтобы не усложнять пример, предполагаем, что организация является субъектом малого предпринимательства и ПБУ 18/02 не применяет.

В 2015 году на дату выявления ошибки делается исправительная проводка:

Д-т счета 08 - К-т счета 84 - 2 000 000 руб. - исправлена существенная ошибка 2014 года.

Эта ошибка не привела к неправильному исчислению налога на прибыль, поэтому никаких пересчетов по налогу за 2014 год делать не нужно.

По данным бухгалтерской отчетности за 2014 год, величина капитала на 31 декабря 2013 года - 50 000 руб., на 31 декабря 2014 года - 550 000 руб. Весь прирост капитала в 2014 году произошел за счет чистой прибыли (500 000 руб.).

Выявленная в 2015 году существенная ошибка 2014 года требует ретроспективного пересчета показателя нераспределенной прибыли 2014 года. В отчетности за 2015 год он должен быть увеличен на 2 000 000 руб.

Соответствующая корректировка отражается в балансе - по строке "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" баланса за 2015 год в графе "На 31 декабря 2014 г." приводится показатель нераспределенной прибыли из баланса за 2014 год, увеличенный на 2 000 000 руб. Кроме того, в балансе 2015 года корректируются данные строки "Основные средства" - в графе "На 31 декабря 2014 г." приводится показатель из баланса 2014 года, увеличенный на 2 000 000 руб.

В отчете о финансовых результатах за 2015 год необходимо пересчитать данные (графа "За 2014 г.") по строкам:

"Прочие расходы" (уменьшить цифру в скобках на 2 000 000 руб.),

"Прибыль (убыток) до налогообложения" (увеличить цифру на 2 000 000 руб.),

"Чистая прибыль (убыток)" (увеличить цифру на 2 000 000 руб.).

Раздел 2 отчета об изменении капитала за 2015 год будет заполнен следующим образом:

# 2. Корректировка в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2013 г. | Изменения капитала за 2014 год | | На 31 декабря 2014 г. |
| за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов |
| Капитал - всего  до корректировок | 3400 | 50 | 500 | - | 550 |
| корректировка в связи:  с изменением учетной политики | 3410 | - | - | - | - |
| исправлением ошибок | 3420 | - | 2000 | - | 2000 |
| после корректировок | 3500 | 50 | 2500 | - | 2550 |
| В том числе:  нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):  до корректировок | 3401 | 50 | 500 |  | 550 |
| корректировка в связи:  с изменением учетной политики | 3411 | - | - | - | - |
| исправлением ошибок | 3421 | - | 2000 | - | 2000 |
| после корректировок | 3501 | 50 | 2500 | - | 2550 |
| другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки: (по статьям)  до корректировок | 3402 |  |  |  |  |
| корректировка в связи:  с изменением учетной политики | 3412 | - | - | - | - |
| исправлением ошибок | 3422 | - | - | - | - |
| после корректировок | 3502 | - | - | - | - |

В разделе 3 отчета об изменениях капитала требуется представить только данные о величине чистых активов по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;

- года, предшествующего отчетному периоду;

- года, который предшествует предшествующему отчетному периоду.

Порядок оценки стоимости чистых активов, который применяют акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, производственные кооперативы, жилищные накопительные кооперативы, хозяйственные партнерства, утвержден Приказом Минфина России от 28.08.2014 N 84н. Этот Порядок не распространяется на кредитные организации, акционерные инвестиционные фонды.

# 2.13. Отчет о движении денежных средств

Порядок заполнения отчета о движении денежных средств регулируется нормами ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств".

Отчет о движении денежных средств

за год 2015 г. ┌────────────────────┐

─────────────────── ── │ Коды │

├────────────────────┤

Форма по ОКУД│ 0710004 │

├──────┬──────┬──────┤

Дата (число, месяц, год)│ │ │ │

├──────┴──────┴──────┤

Организация │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКОП│ │

├────────────────────┤

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН│ │

├────────────────────┤

Вид экономической деятельности │ │

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКВЭД│ │

├─────────┬──────────┤

Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

├─────────┼──────────┤

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ │ │

по ОКОПФ/ОКФС│ │ │

├─────────┴──────────┤

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ│ 384/385 │

└────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────┬─────────────────┬─────────────────┐

│ Наименование показателя │ За год 20 15 г. │ За год 20 14 г. │

│ │ ─── ── │ ─── ── │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│ Денежные потоки от текущих операций │ │ │

│ │ │ │

│Поступления - всего │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│от продажи продукции, товаров, работ и услуг │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, │ │ │

│комиссионных и иных аналогичных платежей │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│от перепродажи финансовых вложений │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие поступления │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Платежи - всего │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в связи с оплатой труда работников │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│процентов по долговым обязательствам │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│налога на прибыль организаций │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие платежи │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Сальдо денежных потоков от текущих операций │ │ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────┴─────────────────┴─────────────────┘

Форма 0710004 с. 2

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────┬─────────────────┬─────────────────┐

│ Наименование показателя │ За год 20 15 г. │ За год 20 14 г. │

│ │ ─── ── │ ─── ── │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│ Денежные потоки от │ │ │

│ инвестиционных операций │ │ │

│ │ │ │

│Поступления - всего │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых │ │ │

│вложений) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│от продажи акций других организаций (долей участия) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│от возврата предоставленных займов, от продажи │ │ │

│долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к │ │ │

│другим лицам) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и │ │ │

│аналогичных поступлений от долевого участия в других │ │ │

│организациях │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие поступления │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Платежи - всего │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│в связи с приобретением, созданием, модернизацией, │ ( ) │ ( ) │

│реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных │ │ │

│активов │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в связи с приобретением акций других организаций (долей │ ( ) │ ( ) │

│участия) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав │ │ │

│требования денежных средств к другим лицам), предоставление │ ( ) │ ( ) │

│займов другим лицам │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│процентов по долговым обязательствам, включаемым в │ ( ) │ ( ) │

│стоимость инвестиционного актива │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие платежи │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│ Денежные потоки от финансовых операций │ │ │

│ │ │ │

│Поступления - всего │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│получение кредитов и займов │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│денежных вкладов собственников (участников) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│от выпуска акций, увеличения долей участия │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│от выпуска облигаций, векселей и других │ │ │

│долговых ценных бумаг и др. │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие поступления │ │ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────┴─────────────────┴─────────────────┘

Форма 0710004 с. 3

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────┬─────────────────┬─────────────────┐

│ Наименование показателя │ За год 20 15 г. │ За год 20 14 г. │

│ │ ─── ── │ ─── ── │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Платежи - всего │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в том числе: │ │ │

│ │ │ │

│собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций │ ( ) │ ( ) │

│(долей участия) организации или их выходом из состава │ │ │

│участников │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│на уплату дивидендов и иных платежей по распределению │ ( ) │ ( ) │

│прибыли в пользу собственников (участников) │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых │ ( ) │ ( ) │

│ценных бумаг, возврат кредитов и займов │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│прочие платежи │ ( ) │ ( ) │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Сальдо денежных потоков от финансовых операций │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Сальдо денежных потоков за отчетный период │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного│ │ │

│периода │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного│ │ │

│периода │ │ │

├────────────────────────────────────────────────────────────────────────┼─────────────────┼─────────────────┤

│Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю│ │ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────┴─────────────────┴─────────────────┘

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи)

"\_\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_г.

В ПБУ 23/2011 используется понятие "денежные потоки", под которыми понимается движение денежных средств и денежных эквивалентов.

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 приведены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Организации необходимо самой определить, какие финансовые вложения она будет признавать денежными эквивалентами, закрепив этот момент в своей учетной политике для целей налогообложения (п. 23 ПБУ 23/2011).

Таким образом, в отчете о движении денежных средств необходимо отражать движение не только денежных средств (счета учета денежных средств), но и денежных эквивалентов (частично счет 58).

Заметим, что при заполнении бухгалтерского баланса нужно руководствоваться тем же подходом, т.е. в разделе "Оборотные активы" стоимость денежных эквивалентов следует показывать по статье "Денежные средства", а не "Финансовые вложения" (см. с. 217).

Какие операции в отчете о движении денежных средств не отражаются?

Пункт 6 ПБУ 23/2011 относит к ним:

- платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты (например, перечисление денежных средств с расчетного счета на депозитный счет);

- поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов) (например, поступление денежных средств с депозитного счета на расчетный);

- валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции) (т.е. по операциям купли-продажи валюты в отчете следует отражать только сальдо от этих операций (в составе денежных потоков от текущих операций));

- обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

- иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

В ПБУ 23/2011 приведена подробная классификация денежных потоков от различных видов деятельности (см. таблицу 2.2).

Таблица 2.2

# Классификация денежных потоков

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Денежные потоки | Текущие денежные потоки (связаны с формированием прибыли (убытка) от продаж) | Инвестиционные денежные потоки (связаны с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов) | Финансовые денежные потоки (связаны с привлечением финансирования на долговой или долевой основе, приводящего к изменению величины и структуры капитала и заемных средств) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Поступления | - выручка от реализации товаров (работ, услуг);  - поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;  - поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);  - поступления от перепродажи финансовых вложений (когда такая перепродажа осуществляется в течение трех месяцев) | - поступления от продажи внеоборотных активов;  - поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, долговых ценных бумаг (прав требования), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в течение трех месяцев;  - возврат займов, предоставленных другим лицам;  - дивиденды и иные поступления от участия в других организациях;  - поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в течение трех месяцев | - денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;  - поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;  - получение кредитов и займов от других лиц |
| Платежи | - платежи поставщикам, подрядчикам;  - оплата труда\*(71);  - уплата налога на прибыль\*(72);  - уплата процентов по долговым обязательствам\*(73) | - платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, долговых ценных бумаг (прав требования), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в течение трех месяцев;  - предоставление займов другим лицам;  - платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на НИОКР;  - уплата процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционных активов | - платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;  - уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);  - платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;  - возврат кредитов и займов, полученных от других лиц |

Если какой-либо денежный поток невозможно однозначно классифицировать, то он относится к текущему.

Обратите внимание! Могут возникнуть ситуации, когда один и тот же платеж подразделяется на два денежных потока. Например, периодический платеж по банковскому кредиту состоит из тела кредита и процентов. Тело кредита - это финансовый денежный поток, а проценты - это уже текущий поток. Соответственно, при заполнении отчета о движении денежных средств этот платеж нужно делить на составляющие и отражать каждую часть отдельно в своем разделе (финансовом или текущем).

При наличии у организации дочерних (зависимых, основных) обществ (товариществ) в отчете о движении денежных средств необходимо отдельно выделять денежные потоки между организацией и указанными обществами (товариществами).

В ряде случаев денежные потоки следует отражать в отчете свернуто.

В соответствии с п. 16 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.

Требование о свернутом отражении косвенных налогов распространяется на акцизы и НДС.

Требование о свернутом отражении сумм НДС означает, что для целей заполнения отчета бухгалтеру необходимо выделить следующие суммы НДС:

- суммы НДС, полученные от покупателей и заказчиков (НДС, полученный от покупателей). Поступления от покупателей и заказчиков отражаются по строке "поступления от продажи продукции товаров, работ и услуг" (код строки 4111) без учета НДС;

- суммы НДС, перечисленные поставщикам и подрядчикам (НДС, уплаченный поставщикам). Платежи поставщикам и подрядчикам отражаются по строке "платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги" (код строки 4121) без учета НДС.

Очевидно, что выделять нужно только те суммы НДС, которые в установленном главой 21 НК РФ порядке предъявляются к вычету. Если уплаченные поставщикам суммы НДС к вычету не принимаются (например, по причине осуществления льготируемых (не облагаемых НДС) операций), то их выделять из перечисленных поставщикам сумм не нужно (эти суммы НДС отражаются в составе платежей поставщикам и подрядчикам по строке 4121);

- суммы НДС, уплаченные в бюджет;

- суммы НДС, возмещенные из бюджета.

Дальше следует высчитать итоговый поток в части НДС по следующей формуле:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| НДС, полученный от покупателей | - | НДС, уплаченный поставщикам | - | НДС, уплаченный в бюджет | + | НДС, возмещенный из бюджета |

Итоговая сумма НДС отражается в разделе "Денежные потоки от текущих операций" по строке "прочие поступления" (положительный результат) или "прочие платежи" (отрицательный результат) (письмо Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01).

Пример 2.12

По данным за 2015 год:

- поступили платежи от покупателей - 118 млн. руб., в т.ч. НДС - 18 млн. руб.;

- перечислено поставщикам - 70,8 млн. руб., в т.ч. НДС - 10,8 млн. руб. (10 млн. руб. заявлены к вычету, 0,8 млн. руб. включены в расходы);

- сумма НДС, уплаченная в бюджет, - 7 млн. руб.

Итоговая (свернутая) сумма НДС за 2015 год составит 1 млн. руб. (18 млн. руб. - 10 млн. руб. - 7 млн. руб.). Она включается в текущий поток по строке "прочие поступления".

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

по строке "поступления от продажи продукции..." (4111) - 100 млн. руб.;

по строке "прочие поступления" (4119) - 1 млн. руб.;

по строке "платежи поставщикам..." (4121) - 60,8 млн. руб.

Пример 2.13

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 2015 года 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 2015 года 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 "поступления арендных платежей..." (4112) - 7 млн. руб.;

по строке "платежи поставщикам..." (4121) - 1,5 млн. руб.;

по строке "прочие платежи" (4219) - 0,5 млн. руб.

В соответствии с п. 17 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.

Организациям, осуществляющим операции в иностранной валюте, необходимо обратить внимание на требования, установленные ПБУ 23/2011 в части отражения валютных денежных потоков.

Во-первых, все денежные потоки в иностранной валюте следует пересчитывать в рубли на дату фактического осуществления или получения платежа (п. 18 ПБУ 23/2011).

Если за короткий промежуток времени (не более месяца) фирма совершает множество однородных валютных операций, то можно не пересчитывать в рубли каждый поток по отдельности, а взять средний курс за выбранный период.

Во-вторых, если организация после поступления валюты сразу меняет ее на рубли, то денежный поток следует сразу отражать в сумме фактически полученных рублей. Промежуточного пересчета делать не нужно.

Данное правило действует и в обратном случае: если фирма меняет рубли на валюту и сразу перечисляет ее в пользу сторонних лиц, то исходящий денежный поток следует отразить в сумме фактически уплаченных рублей (без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли).

В-третьих, операции по купле-продаже валюты в составе денежных потоков вообще не учитываются. В отчете о движении денежных средств отражается лишь результат от таких операций (подп. "в" п. 6 ПБУ 23/2011).

В-четвертых, остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются в отчете о движении денежных средств в рублях в сумме, которая определяется в соответствии с ПБУ 3/2006 (остаток на начало года - по курсу на 1 января, на конец года - по курсу на 31 декабря).

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от текущих, инвестиционных и финансовых денежных потоков организации как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю (последняя строка отчета, в которой отражается общая курсовая разница за год).

Пример 2.14

Остаток на валютном счете на 1 января 2015 года - 1000 долл. США. 25 ноября 2015 года на валютный счет поступила выручка - 10 000 долл. США.

10 декабря организация продала 5000 долл. США. На расчетный счет поступила выручка от продажи валюты в сумме 327 500 руб.

Остаток на валютном счете 31 декабря 2015 года - 6000 долл. США.

Предположим, что курс ЦБ РФ составил:

1 января - 56 руб./долл. США;

25 ноября - 64 руб./долл. США;

10 декабря - 65 руб./долл. США;

31 декабря - 67 руб./долл. США\*(74).

При заполнении отчета о движении денежных средств в него будут включены следующие данные:

строка "поступления от продажи продукции..." (4111) - 640 000 руб. (10 000 долл. х 64 руб./долл.)\*(75);

строка "прочие поступления" (4119) - 2500 руб. (327 500 руб. - 5000 долл. х 65 руб./долл.)\*(76);

строка "Остаток денежных средств ... на начало отчетного периода" (4450) - 56 000 руб. (1000 долл. х 56 руб./долл.);

строка "Остаток денежных средств ... на конец отчетного периода" (4500) - 402 000 руб. (6000 долл. х 67 руб./долл.);

строка "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю" (4490) - 31 000 руб. (1000 долл. х (67 руб./долл. - 56 руб./долл.) + 5000 долл. (65 руб./долл. - 64 руб./долл.) + 5000 долл. (67 руб./долл. - 64 руб./долл.)).

Обратите внимание! Показатели двух строк отчета о движении денежных средств должны увязываться с данными двух строк бухгалтерского баланса:

|  |  |
| --- | --- |
| Бухгалтерский баланс | Отчет о движении денежных средств |
| Денежные средства (строка 1250) графа "На 31 декабря 2014 г." | Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода (строка 4450) |
| Денежные средства (строка 1250) графа "На 31 декабря 2015 г." | Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода (строка 4500) |

# 2.14. Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах

В состав годовой бухгалтерской отчетности все организации, за исключением организаций, применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и отчетности\*(77), в обязательном порядке включают пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах, в которых раскрываются (расшифровываются) показатели баланса и отчета (письмо Минфина России от 23.05.2013 N 03-02-07/2/18285, направлено налоговым органам письмом ФНС России от 20.06.2013 N ЕД-4-3/11174@ и размещено на официальном сайте ФНС).

В Приложении N 3 к Приказу N 66н приведен образец оформления пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме (далее - типовая форма Пояснений).

Нужно понимать, что это лишь образец, примерная форма. И никто не обязывает вас строго следовать этой форме.

Организация может самостоятельно решать, в каком виде давать пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах. Совсем не обязательно давать пояснения в табличной форме. Можно их сделать и в обычном текстовом виде.

Вид, состав и объем пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах каждая организация выбирает самостоятельно, отразив это в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Очевидно, что самый простой вариант - это взять за основу форму пояснений, рекомендуемую Минфином.

При необходимости в нее можно включить любую дополнительную информацию (ввести в рекомендованные Минфином таблицы дополнительные строки и расшифровки, разработать новые таблицы, дополнить таблицы текстовыми пояснениями и т.п.).

# 2.14.1. Типовая форма

# 1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР

# 1.1. Наличие и движение НМА

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | | | | На конец периода | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения | поступило | выбыло | | начислено амортизации | убыток от обесценения | переоценка | | первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация и убытки от обесценения | первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| Нематериальные активы - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| В том числе:  (вид НМА) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| (вид НМА) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

# 1.2. Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Всего |  |  |  |
| В том числе: (вид НМА) |  |  |  |
| (вид НМА) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |

# 1.3. НМА с полностью погашенной стоимостью

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Всего |  |  |  |
| В том числе: (вид НМА) |  |  |  |
| (вид НМА) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |

# 1.4. Наличие и движение результатов НИОКР

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | На конец периода | |
| первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы | поступило | выбыло | | часть стоимости, списанная на расходы за период | первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы |
| первоначальная стоимость | часть стоимости, списанной на расходы |
| НИОКР - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| В том числе:  (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

# 1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению НМА

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | Изменения за период | | | На конец периода |
| затраты за период | списано затрат как не давших положительного результата | принято к учету в качестве НМА или НИОКР |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам - всего | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| В том числе:  (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |
| Незаконченные операции по приобретению НМА - всего | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| В том числе:  (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| (объект, группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |

Согласно п. 10 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства" при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации:

о нематериальных активах - отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией, а также приобретенных организацией новых технологиях (технических достижений, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей);

о сумме затрат, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности, - обособленно раскрывается информация о расходах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

# 2. Основные средства

# 2.1. Наличие и движение основных средств

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | | | На конец периода | |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация | поступило | выбыло | | начислено амортизации | переоценка | | первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| первоначальная стоимость | накопленная амортизация | первоначальная стоимость | накопленная амортизация |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| В том числе: (группа ОС) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| (группа ОС) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Учтено в составе доходных вложений в материальные ценности - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| В том числе: (группа ОС) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| (группа ОС) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

При раскрытии информации о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам дополнительно раскрывается информация о движении основных средств, связанных с инновациями (машин и оборудования, в том числе специального, например для нанотехнологий) (п. 15 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства").

# 2.2. Незавершенные капитальные вложения

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | Изменения за период | | | На конец периода |
| затраты за период | списано | принято к учету в качестве ОС или увеличена стоимость |
| Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. ОС - всего | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| В том числе:  (группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| (группа объектов) | За 2015 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  | ( ) | ( ) |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |

# 2.3. Изменение стоимости ОС в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | За 2015 год | За 2014 год |
| Увеличение стоимости объектов ОС в результате достройки, дооборудования, реконструкции - всего |  |  |
| В том числе: (объект ОС) |  |  |
| (объект ОС) |  |  |
| и т.д. |  |  |
| Уменьшение стоимости объектов ОС в результате частичной ликвидации - всего |  |  |
| В том числе: (объект ОС) | ( ) | ( ) |
| (объект ОС) | ( ) | ( ) |
| и т.д. |  |  |

При раскрытии информации об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету в результате достройки, дооборудования, реконструкции, дополнительно раскрывается информация о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства (п. 15 Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства").

# 2.4. Иное использование ОС

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Переданные в аренду ОС, числящиеся на балансе |  |  |  |
| Переданные в аренду ОС, числящиеся за балансом |  |  |  |
| Полученные в аренду ОС, числящиеся на балансе |  |  |  |
| Полученные в аренду ОС, числящиеся за балансом |  |  |  |
| Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящие в процессе государственной регистрации |  |  |  |
| ОС, переведенные на консервацию |  |  |  |
| Иное использование ОС (залог и др.) |  |  |  |

# 3. Финансовые вложения

# 3.1. Наличие и движение финансовых вложений

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | | На конец периода | |
| первоначальная стоимость | накопленная корректировка | поступило | выбыло (погашено) | | начисление процентов (исключая доведение первоначальной стоимости до номинальной) | текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения) | первоначальная стоимость | накопленная корректировка |
| первоначальная стоимость | накопленная корректировка |
| Долгосрочные - всего | За 2015 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| В том числе: (группа, вид) | За 2015 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Краткосрочные - всего | За 2015 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| В том числе: (группа, вид) | За 2015 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Финансовых вложений - всего |  |  |  |  | ( ) |  |  |  |  |  |

Накопленная корректировка определяется как:

- разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью - по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

- начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью - по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость;

- величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату, - по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

# 3.2. Иное использование финансовых вложений

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Финансовые вложения, находящиеся в залоге, - всего |  |  |  |
| В том числе: (группы, виды) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |
| Финансовые вложения, переданные третьим лицам (кроме продажи), - всего |  |  |  |
| В том числе: (группы, виды) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |
| Иное использование финансовых вложений |  |  |  |

# 4. Запасы

# 4.1. Наличие и движение запасов

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | | На конец периода | |
| себестоимость | величина резерва под снижение стоимости | поступления и затраты | выбыло | | убытков от снижения стоимости | оборот запасов между их группами (видами) | себестоимость | величина резерва под снижение стоимости |
| себестоимость | резерв под снижение стоимости |
| Запасы - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  | Х |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  | Х |  | ( ) |
| В том числе: (группа, вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| (группа, вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  | ( ) |  |  |  |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

# 4.2. Запасы в залоге

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Запасы, не оплаченные на отчетную дату, - всего |  |  |  |
| В том числе: (группа, вид) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |
| Запасы, находящиеся в залоге по договору, - всего |  |  |  |
| В том числе: (группа, вид) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |

# 5. Дебиторская и кредиторская задолженность

# 5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | На начало года | | Изменения за период | | | | | | На конец периода | |
| учтенная по условиям договора | величина резерва по сомнительным долгам | поступление | | выбыло | | | перевод из долгов краткосрочную задолженность | учтенная по условиям договора | величина резерва по сомнительным долгам |
| в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке, операции) | причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления | погашение | списание на финансовый результат | восстановление резерва |
| Долгосрочная дебиторская задолженность - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| В том числе: (вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| (вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | ( ) |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Краткосрочная дебиторская задолженность - всего | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| В том числе:  (вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| (вид) | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  |  |  | ( ) |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого | За 2015 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | x |  | ( ) |
| За 2014 г. |  | ( ) |  |  | ( ) | ( ) |  | x |  | ( ) |

При отражении информации о движении дебиторской задолженности в течение года (поступило, выбыло) данные следует раскрывать без учета дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

# 5.2. Просроченная дебиторская задолженность

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | | На 31 декабря 2014 г. | | На 31 декабря 2013 г. | |
| учтенная по условиям договора | балансовая стоимость | учтенная по условиям договора | балансовая стоимость | учтенная по условиям договора | балансовая стоимость |
| Всего |  |  |  |  |  |  |
| В том числе:  (вид) |  |  |  |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |

# 5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Период | Остаток на начало года | Изменения за период | | | | | Остаток на конец периода |
| поступление | | выбыло | | перевод из долгов краткосрочную задолженность |
| в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке, операции) | причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления | погашение | списание на финансовый результат |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Долгосрочная кредиторская задолженность - всего | За 2015 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | ( ) |  |
| В том числе:  (вид) | За 2015 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | ( ) |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | ( ) |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Краткосрочная кредиторская задолженность - всего | За 2015 г. |  |  |  | ( ) | ( ) |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) | ( ) |  |  |
| В том числе:  (вид) | За 2015 г. |  |  |  | ( ) | ( ) |  |  |
| За 2014 г. |  |  |  | ( ) | ( ) |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого | За 2015 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | Х |  |
|  | За 2014 г. |  |  |  | ( ) | ( ) | Х |  |

При отражении информации о движении кредиторской задолженности в течение года (поступило, выбыло) данные следует раскрывать без учета кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

# 5.4. Просроченная кредиторская задолженность

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Всего |  |  |  |
| В том числе:  (вид) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |

# 6. Затраты на производство

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. |
| Материальные затраты |  |  |
| Расходы на оплату труда |  |  |
| Отчисления на социальные нужды |  |  |
| Амортизация |  |  |
| Прочие затраты |  |  |
| Итого по элементам |  |  |
| Изменение остатков (прирост (-), уменьшение (+)): незавершенного производства, готовой продукции и др. |  |  |
| Итого расходов по обычным видам деятельности |  |  |

# 7. Оценочные обязательства

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Остаток на начало года | Признано | Погашено | Списано как избыточная сумма | Остаток на конец периода |
| Оценочные обязательства - всего |  |  | ( ) | ( ) |  |
| В том числе:  (вид оценочного обязательства) |  |  | ( ) | ( ) |  |
| (вид оценочного обязательства) |  |  | ( ) | ( ) |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |

# 8. Обеспечения обязательств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2015 г. | На 31 декабря 2014 г. | На 31 декабря 2013 г. |
| Полученные - всего |  |  |  |
| В том числе:  (вид) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |
| Выданные - всего |  |  |  |
| В том числе:  (вид) |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |

# 9. Государственная помощь

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | | За 2015 г. | | За 2014 г. | |
| Получено бюджетных средств - всего | |  | |  | |
| в том числе:  на текущие расходы | |  | |  | |
| на вложения во внеоборотные активы | |  | |  | |
| Бюджетные кредиты - всего | 2015 г. | На начало года | Получено за год | Возвращено за год | На конец года |
|  | 2014 г. |  |  | ( ) |  |
| в том числе: | |  |  | ( ) |  |
| (наименование цели) | 2015 г. |  |  | ( ) |  |
|  | 2014 г. |  |  | ( ) |  |
| и т.д. | |  |  | ( ) |  |

# 2.14.2. Информация, подлежащая раскрытию в пояснениях

Состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно исходя из взаимосвязанных положений пунктов 24-27 ПБУ 4/99, норм других положений по бухгалтерскому учету в части раскрытия информации, а также подпункта "б" п. 4 Приказа N 66н.

В частности, пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах.

В пояснениях в обязательном порядке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием.

В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Ниже мы рассмотрим, какая информация подлежит отражению в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с требованиями действующих положений по бухгалтерскому учету и разъяснениями Минфина России, опубликованными на официальном сайте ведомства www.minfin.ru.

# 2.14.2.1. Информация о доходах и расходах

Согласно требованиям ПБУ 9/99 (пункты 17 и 19) в пояснениях отражается следующая информация:

- о порядке признания выручки;

- способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;

- выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Что касается выручки по договорам, предусматривающим расчеты в безденежной форме, то в пояснительную записку необходимо включить следующие данные:

- общее количество организаций, с которыми заключаются такие договоры, с указанием компаний, на которые приходится основная часть такой выручки;

- доля выручки, полученная по этим договорам со связанными организациями;

- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Отдельно в пояснениях отражается информация по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008 \*(78).

По договорам, исполнявшимся в отчетном периоде, приводится информация:

- о сумме признанной в отчетном периоде выручки по договору;

- о способах определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

Кроме того, в пояснительной записке раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершенному на отчетную дату:

- общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;

- сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;

- сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

В части курсовых разниц следует указать официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Банком России на отчетную дату (п. 22 ПБУ 3/2006).

Если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащих оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то его раскрывают в бухгалтерской отчетности.

Кроме того, отдельно отображается величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате:

- в иностранной валюте;

- в рублях.

# 2.14.2.2. Информация о внеоборотных активах

В части основных средств следует раскрыть информацию (п. 32 ПБУ 6/01):

- о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- об изменениях стоимости ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов) (вся информация присутствует в таблице 2.3 типовой формы Пояснений);

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов (по основным группам);

- об объектах, стоимость которых не погашается;

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов;

- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации (информация присутствует в таблице 2.4 типовой формы Пояснений).

По нематериальным активам в пояснениях нужно отразить такую информацию (п. 40 ПБУ 14/2007):

- способы оценки активов, приобретенных не за денежные средства;

- принятые организацией сроки их полезного использования;

- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;

- изменения сроков полезного использования;

- изменения способов определения амортизации.

Кроме того, в пояснениях необходимо раскрыть следующую информацию по отдельным видам нематериальных активов (п. 41 ПБУ 14/2007):

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов (эту информацию можно отразить в таблице 1.1 типовой формы Пояснений);

- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения (эту информацию можно отразить в таблице 1.1 типовой формы Пояснений);

- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды (информация отражается в таблице 1.3 типовой формы Пояснений);

- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (информация отражается в таблице 1.1 типовой формы Пояснений).

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией (для этого в типовой форме Пояснений предусмотрена таблица 1.2).

# 2.14.2.3. Информация о выполняемых НИОКР

Если организация выполняет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) является по договору заказчиком указанных работ, то в соответствии с требованиями п. 17 ПБУ 17/02 в пояснениях отражается информация:

- о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

- принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

# 2.14.2.4. Материально-производственные запасы

В части материально-производственных запасов (МПЗ) раскрывается информация (п. 27 ПБУ 5/01):

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);

- последствиях изменения способов их оценки;

- стоимости запасов, переданных в залог (информация приводится в таблице 4.2 типовой формы Пояснений).

# 2.14.2.5. Финансовые вложения

По финансовым вложениям в пояснениях следует описать (п. 42 ПБУ 19/02):

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);

- последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;

- разницу между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в таблице 3.1 типовой формы Пояснений);

- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемую в соответствии с правилами учета, - по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в таблице 3.1 типовой формы Пояснений);

- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом (информация приводится в таблице 3.2 типовой формы Пояснений);

- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи) (информация приводится в таблице 3.2 типовой формы Пояснений);

- данные об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования.

# 2.14.2.6. Займы (кредиты) полученные

В соответствии с п. 17 ПБУ 15/2008 в пояснениях необходимо отразить следующую информацию:

- о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;

- величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;

- сроках погашения займов (кредитов);

- суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;

- суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Если организация привлекает займы и кредиты на экологическую деятельность, то информацию о таких заемных средствах следует раскрывать отдельно (письмо Минфина России N ПЗ-7/2011 "О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации"). В частности, при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах в рамках проектов, связанных с экологической деятельностью.

Кроме того, отдельно раскрывается информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства (письмо Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства").

В случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) (п. 18 ПБУ 15/2008).

# 2.14.2.7. Информация об оценочных значениях

В пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения (п. 6 ПБУ 21/2008):

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;

- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

# 2.14.2.8. Учет расчетов по налогу на прибыль**\*(79)**

В части расчетов по налогу на прибыль при наличии постоянных налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, корректирующих показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, раскрываются следующие данные (п. 25 ПБУ 18/02):

- условный расход (доход) по налогу на прибыль;

- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие за собой корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;

- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;

- суммы постоянного налогового актива (обязательства), отложенного налогового актива и обязательства;

- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

- суммы отложенного налогового актива и обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Пунктом 19 ПБУ 18/02 организациям разрешено при составлении бухгалтерской отчетности отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

Если организация решила воспользоваться п. 19 и отражать в балансе сальдированную сумму ОНА и ОНО, то этот момент необходимо раскрыть в пояснительной записке.

# 2.14.2.9. Сведения о связанных сторонах**\*(80)**

Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в пояснениях по каждой связанной стороне раскрывается как минимум следующая информация (п. 10 ПБУ 11/2008):

- характер отношений с такими лицами;

- виды операций;

- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);

- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;

- условия и сроки проведения (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;

- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;

- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных ко взысканию, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Указанная выше информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон (п. 11 ПБУ 11/2008):

основного хозяйственного общества (товарищества);

дочерних хозяйственных обществ;

преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ;

зависимых хозяйственных обществ;

участников совместной деятельности;

основного управленческого персонала организации\*(81);

других связанных сторон.

В отношении основного управленческого персонала в пояснениях необходимо раскрыть сведения о следующих видах вознаграждений (п. 12 ПБУ 11/2008):

- краткосрочных - суммах, подлежащих выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и тому подобные платежи в пользу основного управленческого персонала);

- долгосрочных - суммах, подлежащих выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты. В эту группу входят, в частности, вознаграждения:

а) по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании трудовой деятельности);

б) опционы эмитента, акции, паи, доли участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе.

В письме Минфина России от 02.06.2010 N ПЗ-6/2010, размещенном на официальном сайте Минфина России www.minfin.ru (Обобщение практики применения законодательства), даны рекомендации по раскрытию в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава.

Хотя эти рекомендации адресованы исключительно компаниям с государственным участием, ими можно руководствоваться и всем остальным организациям.

Согласно рекомендациям Минфина в составе информации о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, и о каждом из перечисленных в п. 12 ПБУ 11/2008 видов выплат организацией должна раскрываться следующая дополнительная информация:

- о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

- среднемесячном размере оплаты труда работников организации и его соотношении со среднемесячной оплатой труда основного управленческого персонала;

- соотношении в уровнях оплаты труда 10% работников с наиболее низкой оплатой труда и 10% с самой высокой и о соотношении среднемесячной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

- доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

- сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений.

Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией.

# 2.14.2.10. События после отчетной даты

В пояснениях следует раскрывать информацию о событиях, произошедших в период после окончания отчетного периода (после 31 декабря 2015 г.) до момента завершения подготовки годовой отчетности, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. Эта информация должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если невозможно оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении, то в пояснениях следует это указать (п. 11 ПБУ 7/98).

К событиям после отчетной даты, которые необходимо отразить в пояснениях, в частности, относятся:

- дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы за отчетный год;

- принятие решения о реорганизации;

- приобретение предприятия как имущественного комплекса;

- реконструкция или планируемая реконструкция;

- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов;

- прекращение существенной части основной деятельности, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;

- действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

# 2.14.2.11. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы**\*(82)**

ПБУ 8/2010, вступившее в силу с 2011 года, ввело в оборот понятие "оценочные обязательства", которое заменило собой более привычное российскому бухгалтеру понятие "резервы предстоящих расходов".

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96). При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Информация об остатках по счету 96 (об оценочных обязательствах) отражается в бухгалтерском балансе в разделах IV "Долгосрочные обязательства" (см. с. 228) и V "Краткосрочные обязательства" (см. с. 235).

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в отчетности необходимо раскрыть в случае существенности как минимум следующую информацию (п. 24 ПБУ 8/2010):

а) величину, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе, на начало и конец отчетного периода;

б) сумму оценочного обязательства, признанную в отчетном периоде;

в) сумму оценочного обязательства, списанную в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

г) списанную в отчетном периоде сумму оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с п. 19 ПБУ 8/2010.

Всю эту информацию можно отразить в таблице 7 типовой формы Пояснений к балансу (см. с. 284), дополнив ее необходимыми текстовыми комментариями.

Помимо оценочных обязательств, которые отражаются на счете 96, ПБУ 8/2010 обязывает организацию признавать условные обязательства и условные активы.

Никаких проводок в связи с признанием условных обязательств (активов) делать не нужно. Информация о них отражается только в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 9 ПБУ 8/2010).

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается как минимум следующая информация:

а) характер условного обязательства;

б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;

в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;

г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникли в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 13 ПБУ 8/2010).

Информация об условных активах отражается в отчетности только в том случае, если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным. При этом организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном ПБУ 8/2010, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию. В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

# 2.14.2.12. Информация по сегментам

ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" обязательно к применению только для публичных компаний, т.е. для тех организаций, которые публично размещают ценные бумаги. При этом не имеет значения, относится ли организация к субъектам малого предпринимательства или нет.

Все остальные организации могут раскрывать информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности по собственной инициативе.

В пояснениях приводится следующая информация по отчетным сегментам (ПБУ 12/2010):

а) общая информация (описание основы выделения сегментов, признанных отчетными, а также иная информация, перечисленная в п. 23 ПБУ 12/2010);

б) показатели отчетных сегментов;

в) способы оценки показателей отчетных сегментов;

г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах организации;

д) иная информация, предусмотренная ПБУ 12/2010.

По каждому отчетному сегменту раскрываются как минимум следующие показатели:

а) финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;

б) общая величина активов на отчетную дату;

в) общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации).

В пояснительной записке раскрывается также информация о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10% общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации:

а) наименование покупателя (заказчика);

б) общая величина выручки от продаж такому покупателю (заказчику);

в) наименование отчетного сегмента (отчетных сегментов), к которому относится данная выручка.

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчет противоречит требованию рациональности. При этом пересчету подлежит сравнительная информация по каждому показателю отчетного сегмента.

Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

# 2.14.2.13. Информация по прекращаемой деятельности**\*(83)**

В пояснениях должна быть раскрыта следующая информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02):

а) описание прекращаемой деятельности:

- операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;

- дата признания деятельности прекращаемой;

- дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

в) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумма начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности\*(84);

г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой, деятельности в течение текущего отчетного периода\*(85).

По мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает непосредственно в отчете о финансовых результатах или в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах сумму прибыли (убытка), связанной с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль.

Для тех активов и обязательств, по которым организация заключила договор(ы) купли-продажи, в пояснениях раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств.

Информация по прекращаемой деятельности раскрывается в отчетности начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой, до отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, то есть когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена (несмотря на то, что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

Примеры раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности приведены в Приложении к ПБУ 16/02.

# 2.14.2.14. Информация о совместной деятельности (для организаций, являющихся участниками совместной деятельности)

Если организация является участником договора о совместной деятельности, в пояснениях подлежит раскрытию как минимум следующая информация об участии в совместной деятельности:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;

- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);

- классификация отчетного сегмента (операционный или географический);

- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

- суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации об участии в совместной деятельности осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам".

# 2.14.2.15. Информация об исправлении существенных ошибок прошлых лет

Если в текущем году были обнаружены и исправлены существенные ошибки, относящиеся к предыдущим отчетным периодам\*(86), то в соответствии с ПБУ 22/2010 в пояснениях необходимо раскрыть следующую информацию об исправленных существенных ошибках:

1) характер ошибки;

2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;

3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);

4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

# 2.14.2.16. Отчет о движении денежных средств

В соответствии с пунктами 24 и 25 ПБУ 23/2011 в пояснениях раскрывается информация об имеющихся по состоянию на отчетную дату возможностях привлечь дополнительные денежные средства, в том числе:

а) суммы открытых организации, но не использованных ею кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в том числе о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);

б) величина денежных средств, которые могут быть получены организацией на условиях овердрафта;

в) полученные организацией поручительства третьих лиц, не использованные по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь организация;

г) суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам) с указанием причин такого недополучения.

Кроме того, необходимо раскрыть с учетом существенности следующую информацию:

а) имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам), с указанием причин данных ограничений;

б) сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;

в) денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ 12/2010 (для организаций, отражающих информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010);

г) средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если обязательства по договору с использованием аккредитива организацией исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы незачисленных средств.

# 2.14.2.17. Информация о поисковых затратах

ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов" применяется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (далее - поисковые затраты) на определенном участке недр.

Это ПБУ регулирует учет поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых.

Организация в своей учетной политике определяет виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами (далее - поисковые активы).

Эти активы делятся на материальные и нематериальные.

В соответствии с п. 28 ПБУ 24/2011 информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию применительно к требованиям, установленным для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации.

Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию:

- о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;

- остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

Для отражения информации о поисковых затратах организация может разработать таблицы, аналогичные таблицам разделов 1 и 2 типовой формы Пояснений, в которых отражается информация об основных средствах и нематериальных активах.

# 2.14.2.18. Информация о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности

Минфин России рекомендует дополнительно включать в пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах информацию о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (Информация Минфина России N ПЗ-9/2012).

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам:

- финансовые;

- правовые (связаны с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства внутри страны и за ее пределами);

- страновые и региональные (связаны с политической и экономической ситуацией (военные конфликты, забастовки и пр.), географическими особенностями (стихийные бедствия) в странах и регионах, в которых организация ведет свою деятельность);

- репутационные (потери клиентов из-за негативного представления о качестве продукции, участия в ценовом сговоре и пр.) и др.

Информация о финансовых рисках представляется с подразделением на следующие группы:

- рыночные риски,

- кредитные риски,

- риски ликвидности.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, в частности, цен и ценовых индексов (на товары, работы, услуги, ценные бумаги, драгоценные металлы, др.), процентных ставок, курсов иностранных валют.

Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств по предоставленным им заемным средствам (в том числе в форме покупки облигаций, векселей, предоставления отсрочки и рассрочки оплаты проданных товаров, выполненных работ или оказанных услуг).

Риск ликвидности связан с возможностями организации своевременно и в полном объеме погасить имеющиеся на отчетную дату финансовые обязательства: кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность займодавцам по полученным кредитам и займам (в том числе в форме облигаций, векселей), др.

По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как:

- подверженность организации рискам и причинах их возникновения;

- концентрация риска (описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (контрагенты, регионы, валюта расчетов и платежей, др.));

- механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т.п.);

- изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

При раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности рекомендуется учитывать требования МСФО, в частности МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации".

Дополнительные показатели и пояснения о рисках могут быть оформлены в виде отдельного раздела пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах либо путем включения их в пояснения к соответствующим показателям бухгалтерской отчетности об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках организации (в том числе в пояснения о забалансовых статьях, финансовых вложениях).

# 2.14.2.19. Информация об экологической деятельности организации

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится информация об экологической деятельности организации. Соответствующие рекомендации можно найти в письме Минфина России N ПЗ-7/2011 "О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации".

В частности, в пояснениях дополнительно раскрывается информация:

- о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);

- о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

# 2.14.2.20. Информация об инновациях и модернизации производства

В случае существенности в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах раскрывается информация о полученных и/или оказанных услугах, связанных с инновациями (предоставление технической помощи, консультаций, инжиниринговые услуги, обучение персонала, услуги по внедрению новых методов управления, маркетинговые услуги по исследованию потенциального рынка сбыта инновационной продукции и т.п.), об исключительных (особых) условиях продажи инновационной продукции и т.д.

Кроме того, описываются факторы, препятствующие осуществлению инноваций и модернизации производства, а именно: недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инновационных проектов, отсутствие потенциальных и реальных рынков сбыта, неопределенность получения экономических выгод, отсутствие квалифицированного персонала и т.п.

Раскрытию подлежит также иная существенная информация об инновациях и модернизации производства, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении.

При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения величины характеризующих ее стоимостных показателей, но и ее характера, в том числе взаимосвязи с другими показателями, раскрываемыми в бухгалтерской отчетности.

Более подробно вопросы раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об инновациях и модернизации производства рассмотрены в Информации Минфина России N ПЗ-8/2011.

# 2.14.2.21. Информация о забалансовых счетах

В форме баланса нет строк для отражения информации о забалансовых счетах.

Эта информация приводится в пояснениях к балансу.

В типовой форме Пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках предусмотрены строки для отражения информации об использовании отдельных забалансовых счетов:

таблица 4 (см. с. 281) - для отражения данных об арендованных основных средствах (счет 001 "Арендованные основные средства");

таблица 8 (см. с. 285) - для отражения сведений о полученных и выданных обеспечениях обязательств и платежей (счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" и 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные").

Кроме того, при составлении отчетности необходимо принимать во внимание рекомендации, содержащиеся в Информации Минфина России от 22.06.2011 N ПЗ-5/2011 "О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации".

В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются следующие дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях (в случае их существенности):

1) информация об условных обязательствах организации в соответствии с ПБУ 8/2010 (счет 009).

В отношении обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций, раскрывается информация:

- о характере обязательств, по которым выданы поручительства;

- об организациях, по обязательствам которых выданы поручительства (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации);

- о сроках действия и суммах поручительств.

Информация об оценке возможных обязательств организации, которые по условиям договора возникнут у нее в случае неисполнения должником обеспечиваемого обязательства перед кредитором (включая оценку величины процентов, сумм возмещения судебных издержек по взысканию долга и других возможных убытков кредитора), раскрывается обособленно.

В случае если по состоянию на отчетную дату организацией выданы собственные векселя, по которым встречные обязательства контрагентом не исполнены (не получены денежные средства, товары, работы, услуги), раскрывается информация о сумме таких обязательств;

2) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами.

Если организация выдала обеспечения под собственные обязательства, то по каждому такому обеспечению раскрывается информация:

- о характере обязательств, под которые выдано обеспечение;

- об организациях, по обязательствам перед которыми выданы обеспечения (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации);

- о суммах выданных обеспечений.

Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных рисках неисполнения обязательств, в том числе возможных суммах штрафов, пени, неустоек.

Если стоимость выданного в качестве обеспечения актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе, превышает величину обязательства, которое им обеспечивается, то величина такого превышения раскрывается обособленно.

Не рассматриваются в качестве обеспечений под собственные обязательства, выданные отчитывающейся организацией:

- векселя организации, выданные третьим лицам, в связи с приобретением активов, выполнением работ, оказанием услуг или привлечением кредитных (заемных) средств;

- выданные кредиторам организации поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации;

3) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами.

Если организация передала в залог имущество (данные по счету 009), то в отношении такого имущества раскрываются:

- факт передачи имущества;

- вид переданного имущества;

- установленные ограничения использования переданного имущества;

- возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается также его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе.

Если произвести достоверную оценку имущества, переданного в залог, на отчетную дату не представляется возможным, то информация об этом раскрывается обособленно с указанием условий определения залоговой суммы. Примером такой ситуации является передача в залог имущества, состав и оценка которого могут быть определены только в момент неисполнения условий залога и возникновения права у залогодержателя предъявить залоговые требования (например, величина залога определяется в процентах от суммы будущей выручки организации-залогодателя).

Информация об активах, являющихся предметом залоговых отношений в силу закона (например, признанные в бухгалтерском балансе организации-покупателя активы, не оплаченные на отчетную дату), раскрывается обособленно.

В составе информации о полученных организацией-кредитором (займодавцем) обеспечениях в форме поручительств третьих лиц (счет 008) раскрывается информация:

- о видах активов (дебиторская задолженность и др.), по которым получены поручительства;

- об организациях-поручителях (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации).

Не рассматриваются в качестве полученных обеспечений поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация о полученных организацией-кредитором (займодавцем) обеспечениях в форме поручительств третьих лиц должна формироваться с учетом результатов анализа и оценки финансовой надежности поручителя.

Если организация получила в залог имущество (счет 008), то в отношении такого имущества раскрывается:

- факт получения имущества;

- стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации;

- вид полученного имущества;

- договорная стоимость полученного имущества;

- права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

В составе информации об имуществе, полученном в залог, раскрывается (если возможно) также его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с МСФО.

В составе информации о справедливой стоимости предмета залога организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждому предмету залога или по однородным группам указанных предметов.

В случае если справедливая стоимость предмета залога организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин.

В составе информации, связанной с денежными средствами и денежными эквивалентами, организация раскрывает показатели, характеризующие ее возможность привлечь дополнительные денежные средства, а также другую информацию в соответствии с ПБУ 23/2011;

4) информация о финансовых инструментах срочных сделок.

Если по состоянию на 31 декабря 2015 года организация является стороной срочной сделки (форвард, фьючерс, опцион, своп и т.п.), то она раскрывает информацию о финансовых инструментах этих сделок.

В отношении финансовых инструментов срочных сделок раскрывается следующая информация:

- цели операций с ними в хозяйственной политике организации (например, хеджирование рисков, перепродажа в краткосрочной перспективе, инвестиции);

- имеющиеся по ним по состоянию на отчетную дату права и обязанности. Информация о таких правах и обязанностях раскрывается с подразделением по срокам исполнения;

- условия сделок, не исполненных в срок;

- о базисных активах (предметах) финансовых инструментов срочных сделок (иностранной валюте, ценных бумагах, ином имуществе и имущественных правах, процентных ставках, кредитных ресурсах, индексах цен или процентных ставок, др.);

- справедливая стоимость их по состоянию на 31 декабря отчетного года;

- прибыли и убытки по ним, не признанные в годовой бухгалтерской отчетности организации.

Информация о финансовых инструментах срочных сделок, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, раскрывается обособленно.

Если финансовые инструменты срочных сделок используются организацией с целью хеджирования рисков, то раскрывается информация:

- об объектах хеджирования (рыночная, справедливая стоимость, денежные потоки, др.);

- финансовых инструментах срочных сделок, использованных в целях хеджирования;

- хеджируемых рисках;

- иная необходимая информация.

Кроме того, раскрывается оценка эффективности финансовых инструментов срочных сделок, примененных в целях хеджирования рисков. Такая оценка приводится в форме сверки прибылей и убытков по финансовому инструменту срочных сделок и соответствующему объекту хеджирования.

Информация о сделках с отсрочкой исполнения, заключенных с целью продажи или приобретения товаров, работ, услуг, раскрывается в бухгалтерской отчетности организации в общем порядке.

Указанные в Информации Минфина России дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

# 2.15. Пояснительная записка

С 2013 года после вступления в силу нового Закона "О бухгалтерском учете" возникла некая путаница в терминологии.

До 2013 года в состав бухгалтерской отчетности включалась пояснительная записка, которую иногда называли также пояснениями к бухгалтерской отчетности.

Теперь же в нормативных документах используются два разных понятия "пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах" и "пояснительная записка".

Это не одно и то же.

Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах входят в состав годовой бухгалтерской отчетности и содержат информацию, раскрывающую показатели баланса и отчета о финансовых результатах.

Порядок составления и оформления этого документа, а также требования к его содержанию рассмотрены выше, в п. 2.14.

Пояснительная записка - это некий дополнительный документ, не являющийся частью бухгалтерской отчетности, в котором раскрывается и информация, сопутствующая отчетности.

В соответствии с п. 39 ПБУ 4/99 организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Это дополнительная информация оформляется в виде пояснительной записки.

В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации в течение ряда лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

При раскрытии дополнительной информации, например в части природоохранных мероприятий, приводятся сведения об основных проводимых и планируемых организацией мероприятиях в области охраны окружающей среды, влиянии этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристика финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

В пояснительной записке можно дать краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, в пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации.

Никаких типовых рекомендаций относительно правил составления и оформления пояснительной записки нет и быть не может. В каждой организации вопрос о том, насколько полной и развернутой должна быть пояснительная записка (и вообще нужна ли она), решается сугубо индивидуально.

Определяя конкретное содержание пояснительной записки, нужно исходить из того, что отраженная в ней информация адресована заинтересованным пользователям отчетности (акционерам, кредиторам, инвесторам, в том числе потенциальным и т.д.). Соответственно, информация, отраженная в пояснительной записке, призвана оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности. В налоговую инспекцию и органы статистики ее представлять не нужно.

В этой связи в письме Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01 разъясняется, что в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, отраженную в пояснительной записке; из наименования документа (пояснительной записки) у пользователя не должно создаться ошибочное впечатление, что она является частью бухгалтерской отчетности; пояснительная записка должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.

# Глава 3. Спорные и сложные вопросы

# 3.1. Налог на прибыль

# 3.1.1. Доходы

# 3.1.1.1. Доходы в виде безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав

# 3.1.1.1.1. Безвозмездно полученное имущество

Для целей налогообложения прибыли имущество, полученное безвозмездно, включается в состав внереализационных доходов в момент его фактического получения.

Полученный доход оценивается исходя из рыночной стоимости полученного имущества, но не ниже остаточной стоимости (по амортизируемому имуществу) либо не ниже затрат на производство (приобретение) (по иному имуществу). Данные об остаточной стоимости (сумме затрат на производство либо приобретение) должны подтверждаться данными налогового учета передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Статьей 251 НК РФ предусмотрен ряд случаев, когда безвозмездно полученное имущество в состав доходов, облагаемых налогом на прибыль, не включается.

Организациями активно используется льгота, предусмотренная подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Согласно этой норме из-под налогообложения выводится имущество, передаваемое безвозмездно организацией своему учредителю и обратно\*(87).

При этом для применения льготы, предусмотренной подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, требуется выполнение двух условий:

1) учредитель должен иметь долю в уставном капитале организации, превышающую 50%;

2) полученное имущество (за исключением денежных средств) в течение года не должно передаваться третьим лицам.

Кроме того, в ст. 251 НК РФ есть еще одна льгота, которая фактически позволяет вывести из-под налогообложения любое имущество, которое передано хозяйственному обществу (товариществу) его акционерами или участниками.

В соответствии с подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ имущество, которое передано хозяйственному обществу или товариществу его акционерами или участниками в целях увеличения стоимости чистых активов, не включается в доходы этого общества или товарищества, учитываемые при расчете налога на прибыль.

Заметим, что льгота, предусмотренная подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, в отличие от льготы, предусмотренной подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, применяется вне зависимости от размера доли в уставном капитале организации, которой владеет акционер (участник) (письмо ФНС от 22.11.2012 N ЕД-4-3/19653).

Кроме того, при применении льготы, предусмотренной подп. 3.4, не действует правило, аналогичное тому, которое предусмотрено подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, в части необходимости признания дохода в случае передачи полученного имущества третьим лицам (письмо Минфина России от 18.04.2011 N 03-03-06/1/243).

Для того чтобы воспользоваться льготой, предусмотренной подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, требуется соблюдение лишь одного условия - имущество должно передаваться акционером (участником) обществу (товариществу) с целью увеличения стоимости чистых активов.

Еще одно важное отличие льготы, предусмотренной подп. 3.4, от льготы, предусмотренной подп. 11, - она распространяется не только на имущество, но и на безвозмездно полученные имущественные права\*(88).

А еще льгота, предусмотренная подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, распространяется на случаи увеличения стоимости чистых активов хозяйственного общества (товарищества), которое происходит с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства этого общества (товарищества) перед соответствующими акционерами или участниками, если такое увеличение размера чистых активов явилось следствием волеизъявления акционера или участника хозяйственного общества (товарищества).

Таким образом, фактически льгота, предусмотренная подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, позволяет вывести из-под налогообложения любое имущество, имущественные права, безвозмездно переданные учредителем (акционером) хозяйственному обществу (товариществу). Для этого достаточно соблюсти простую формальность - указать в решении о передаче, что она осуществляется учредителем с целью увеличения стоимости чистых активов общества (товарищества).

Заметим, что обе рассматриваемые льготы применяются в отношении любого имущества, включая денежные средства (письмо Минфина России от 13.03.2014 N 03-08-РЗ/10926).

# 3.1.1.1.2. Безвозмездное пользование

Для целей налогообложения прибыли в состав внереализационных доходов включается стоимость безвозмездно полученных работ (услуг) и имущественных прав (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Под эту норму, в частности, подпадают организации, пользующиеся каким-либо имуществом на безвозмездной основе.

Налоговые органы настаивают на том, что организация в такой ситуации должна ежемесячно признавать внереализационный доход в размере рыночной цены на аренду идентичного имущества\*(89) (письма Минфина России от 20.03.2015 N ГД-4-3/4430@, от 07.03.2014 N 03-03-06/1/9966, от 19.03.2010 N 03-03-06/4/24, от 10.08.2009 N 03-03-06/4/65, от 15.07.2009 N 03-03-06/1/470).

Имейте в виду: подход Минфина России полностью поддержан ВАС РФ (п. 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)).

Таким образом, вопрос о возникновении налогооблагаемого дохода при безвозмездном пользовании имуществом решен однозначно и, к сожалению, не в пользу налогоплательщиков.

Если организация получила имущество в безвозмездное пользование, то у нее ежемесячно возникает внереализационный доход, облагаемый налогом на прибыль, в размере рыночной арендной платы за аналогичное имущество.

Обратите внимание! Если имущество получено во временное пользование в рамках возмездного договора на реализацию товаров (работ, услуг), такое имущество не считается безвозмездно полученным.

Соответствующие разъяснения можно найти в письме Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-06/1/12304 в отношении имущества, полученного подрядчиком от заказчика для выполнения работ по договору подряда.

В письме указано, что в соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения прибыли имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Поскольку имущество предоставлено подрядчику во временное пользование в рамках возмездного договора для выполнения соответствующих работ по такому договору, это имущество не считается безвозмездно полученным для целей налогообложения прибыли. Поэтому дохода в виде безвозмездно полученного имущественного права пользования таким имуществом в налоговом учете у подрядчика не возникает.

В настоящее время в главе 25 НК РФ есть только одна льгота, позволяющая не платить налог с доходов, возникающих при безвозмездном пользовании.

Подпункт 16 п. 2 ст. 251 НК РФ освобождает от налогообложения имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности. Такие доходы отнесены к целевым поступлениям, не облагаемым налогом на прибыль.

При этом, как подчеркивает Минфин России (письмо от 19.03.2010 N 03-03-06/4/24), освобождение от налогообложения распространяется только на те ситуации, когда право безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом получено некоммерческими организациями безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления.

При заключении некоммерческой организацией договора безвозмездного пользования недвижимым имуществом, находящимся в собственности третьего лица (организации, индивидуального предпринимателя или просто физического лица), учет доходов в целях налогообложения прибыли производится в общем порядке (письмо Минфина России от 19.04.2010 N 03-03-06/4/43).

Заметим, что, по мнению ФНС, есть еще одна ситуация, когда безвозмездное пользование чужим имуществом не приводит к образованию дохода, облагаемого налогом на прибыль. В письме ФНС от 20.03.2015 N ГД-4-3/4430@ указано, что если унитарное предприятие получает в безвозмездное пользование имущество от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа, то у унитарного предприятия не возникает налогооблагаемого дохода на основании подп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Этот подпункт освобождает от налогообложения доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа. ФНС считает, что освобождение унитарного предприятия от платы за пользование переданным имуществом влечет за собой сохранение денежных средств данным предприятием, а это, в свою очередь, может быть равнозначно их получению.

Льготы, предусмотренные подпунктами 3.4 и 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, на безвозмездное пользование не распространяются.

В подпункте 11 п. 1 ст. 251 НК РФ речь идет исключительно о безвозмездно полученном имуществе. Имущественные права в этом подпункте даже не упоминаются (см. с. 315).

Подпункт 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ освобождает от налогообложения имущественные права, полученные обществом безвозмездно от акционера (участника), но только в том случае, если целью передачи имущественных прав было увеличение чистых активов общества (см. с. 316).

В этой связи в письме Минфина России от 05.12.2012 N 03-03-10/128 разъясняется следующее.

В состав активов общества, принимаемых к расчету стоимости чистых активов, включаются активы, отражаемые в бухгалтерском балансе.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета имущество, полученное по договору безвозмездного пользования, учитывается ссудополучателем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. В этой связи передача обществу имущества в безвозмездное пользование не увеличивает его чистые активы, определяемые по данным бухгалтерского баланса.

Таким образом, по мнению Минфина России, доходы общества при безвозмездном временном пользовании имуществом своего участника признаются в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами, облагаемыми налогом. Они не могут освобождаться от налогообложения по основанию, предусмотренному подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Заметим, что упомянутое письмо Минфина доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 20.12.2012 N ЕД-4-3/21753@.

# 3.1.1.2. Доходы по длительным договорам

Статьей 271 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 04.02.2015 N 03-03-06/1/4381, от 13.01.2014 N 03-03-06/1/2018, от 13.10.2006 N 03-03-04/4/160, УФНС России по г. Москве от 28.11.2008 N 19-12/111003).

Особый порядок признания доходов по длительным производствам распространяется на любые виды работ (услуг).

В письме Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-06/1/4381 указано, что особенности признания в целях налогообложения доходов и расходов по производствам с длительным циклом, установленные п. 2 ст. 271, п. 1 ст. 272 и ст. 316 НК РФ, распространяются на случаи оказания организацией как одной стороной по договору услуг, выполнения работ, в том числе изготовления изделий (имущества) по заказу другой стороны. В частности, нормы указанных статей распространяются на операции, производимые в рамках отношений сторон, возникающих при заключении договоров на условиях, предусмотренных главами 37-39 ГК РФ\*(90).

Таким образом, особый порядок признания доходов по длительным производствам распространяется на любые работы (услуги), длящиеся более одного налогового периода, в том числе на услуги застройщика или аудиторские услуги (письмо Минфина России от 05.02.2010 N 03-03-06/1/50).

Итак, организация должна распределять цену договора между отчетными (налоговыми) периодами, если одновременно выполняются следующие условия:

1) предметом договора является выполнение работ или оказание услуг\*(91);

2) сроки начала и окончания выполнения работ (оказания услуг) по договору приходятся на разные годы;

3) договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг).

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 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 Минфина России от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186).

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 13.02.2015 N 03-07-11/6421, от 13.01.2014 N 03-03-06/1/218, от 28.06.2013 N 03-03-06/1/24634, от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186, от 14.11.2012 N 03-03-06/1/586).

Кроме того, в письме 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.

Заметим, что порядок расчетов сторон по договору на порядок признания выручки в целях налогообложения вообще не влияет (если, конечно, речь идет о методе начисления).

Пример 3.1

Организация, для которой отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие, девять месяцев, год, выполняет маркетинговые исследования по договору с заказчиком. Дата начала выполнения работ по договору - октябрь 2015 года. Дата окончания работ - март 2016 года. Стоимость работ по договору - 600 000 руб. (без НДС). Промежуточные этапы договором не предусмотрены.

В данном случае 31 декабря 2015 года 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 2015 год пришлось 90 дней. Следовательно, по состоянию на 31 декабря 2015 года организация должна признать доход по договору в размере 300 000 руб. (600 000 руб. : 180 дн. х 90 дн.). Эта сумма отражается в налоговом учете в составе доходов от реализации.

В 2016 году, в марте (в момент принятия выполненных работ заказчиком по акту), в доходах от реализации будет учтена оставшаяся стоимость работ - 300 000 руб.

Признание доходов по длительному договору по окончании каждого отчетного (налогового) периода предполагает одновременное признание прямых расходов.

В общем случае (когда доходы признаются по общим правилам) прямые расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль только на дату выполнения работ (оказания услуг). До этого они числятся в составе незавершенного производства.

Если же доходы по договору признаются в особом порядке - расчетным путем по окончании каждого отчетного (налогового) периода, то и прямые расходы по этому договору признаются по окончании каждого (отчетного) периода. Только в отличие от доходов, сумма которых определяется расчетным путем, прямые расходы признаются на конец каждого отчетного (налогового) периода в сумме фактических затрат.

То есть при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, тот объем работ (услуг), доходы по которому учтены в отчетном (налоговом) периоде, при распределении прямых расходов на остатки незавершенного производства следует рассматривать как выполненные работы (оказанные услуги) (письмо Минфина России от 14.11.2012 N 03-03-06/1/586).

Пример 3.2

В условиях примера 3.1 предположим, что общая сумма прямых расходов\*(92) по договору составила 500 000 руб., в том числе прямые расходы, понесенные в IV квартале 2015 года, - 50 000 руб.

В такой ситуации при формировании налоговой базы по налогу на прибыль за 2015 год организация должна учесть:

в составе доходов от реализации - определенную расчетным путем часть цены договора в сумме 300 000 руб.;

в составе прямых расходов на производство и реализацию - фактически понесенные прямые расходы в сумме 50 000 руб.

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал 2016 года организация учтет:

в составе доходов от реализации - определенную расчетным путем часть цены договора в сумме 300 000 руб.;

в составе прямых расходов на производство и реализацию - фактически понесенные прямые расходы в сумме 450 000 руб.

# 3.1.1.3. Списанная кредиторская задолженность

В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ\*(93).

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов по данным инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководства организации (письмо Минфина России от 28.01.2013 N 03-03-06/1/38).

Помимо истечения срока исковой давности, основанием для списания кредиторской задолженности является, например, исключение юридического лица-кредитора из ЕГРЮЛ по решению налогового органа в связи с признанием его недействующим (письмо Минфина России от 25.03.2013 N 03-03-06/1/9152).

Отдельно остановимся на порядке списания кредиторской задолженности, включающей в себя сумму НДС.

Это может быть как кредиторская задолженность перед поставщиком за приобретенные товары (работы, услуги), так и кредиторская задолженность перед покупателем в виде полученного от него аванса.

Если списывается кредиторская задолженность за приобретенные ранее товары (работы, услуги), по которым НДС был заявлен к вычету в момент их приобретения (принятия к учету), то при списании задолженности эту сумму НДС восстанавливать не нужно. Глава 21 НК РФ не увязывает право на вычет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) с фактом их оплаты поставщику. Кроме того, в главе 21 НК РФ нет нормы, обязывающей восстанавливать ранее заявленный вычет в случае списания кредиторской задолженности перед поставщиком. Таким образом, вся сумма кредиторской задолженности перед поставщиком (включая НДС) учитывается в составе внереализационных доходов.

Если списывается кредиторская задолженность по полученному авансу, сумма НДС по которому была уплачена в бюджет при его получении, то вернуть уплаченную сумму НДС из бюджета не получится, поскольку глава 21 НК РФ не предусматривает возможности возврата НДС при списании полученного аванса по причине истечения срока исковой давности (или иному основанию). Главой 21 НК РФ предусмотрена возможность вычета суммы НДС, исчисленной при получении аванса, только в двух ситуациях - в случае возврата аванса покупателю либо в случае отгрузки товаров (работ, услуг) под этот аванс. Таким образом, организации придется признать в составе внереализационных доходов всю сумму аванса (с учетом НДС). При этом учесть НДС, уплаченный в бюджет при получении аванса, в составе расходов тоже не получится (письмо Минфина России от 07.12.2012 N 03-03-06/1/635).

В Налоговом кодексе момент признания дохода в виде списанной кредиторской задолженности четко не определен.

В этой связи возникает вопрос: в каком периоде кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности подлежит включению в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль?

Налоговые органы всегда настаивали на том, что организация обязана включить сумму кредиторской задолженности в состав внереализационных доходов именно того отчетного периода, в котором истек срок исковой давности. Эта позиция осталась неизменной до сих пор.

Например, в письме Минфина России от 26.11.2014 N 03-03-10/60138 прямо указано, что "положения статьи 250 Кодекса предусматривают обязанность налогоплательщика отнести суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, в состав внереализационных доходов именно в год истечения срока исковой давности" (см. также письма Минфина России от 12.09.2014 N 03-03-РЗ/45767, от 28.01.2013 N 03-03-06/1/38, ФНС от 08.12.2014 N ГД-4-3/25307@).

Заметим, что в 2010 году позиция налоговых органов получила поддержку на уровне Президиума ВАС РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 N 17462/09 указано, что положения п. 18 ст. 250 НК РФ в совокупности с требованиями нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета, предусматривают обязанность налогоплательщика учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в год истечения срока исковой давности, а не в произвольно выбранный период. Эта обязанность подлежит исполнению вне зависимости от того, проводилась ли налогоплательщиком инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя о списании задолженности.

Учитывая позицию налоговых органов и судебную практику, настоятельно рекомендуем ежеквартально проводить инвентаризацию кредиторской задолженности и при исчислении налога на прибыль признавать кредиторскую задолженность в составе внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором истек срок исковой давности.

Обратите внимание на позицию налоговых органов в отношении порядка признания доходов организациями, продающими подарочные карты с ограниченным сроком предъявления, дающие право на получение товаров (работ, услуг) на сумму, указанную в карте.

Если в течение установленного в подарочной карте срока она не была отоварена (предъявлена покупателем в целях получения соответствующего товара), сумма предварительной оплаты, полученная продавцом при продаже карты, для целей налогообложения прибыли является безвозмездно полученным имуществом и учитывается в целях налогообложения прибыли в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ.

Таким образом, стоимость проданных подарочных карт с ограниченным сроком предъявления, не использованных покупателями в течение этого срока, подлежит включению в состав доходов в том периоде, когда истекает срок их предъявления.

Правомерность такого подхода подтверждена Определением ВС от 25.12.2014 N 305-КГ14-1498 (включено в обзор судебных актов, направленных налоговым органам для использования в работе письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@).

# 3.1.1.4. Штрафные санкции за нарушение договорных обязательств

В соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Датой получения таких доходов являются дата признания соответствующих сумм должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Если штрафные санкции уплачиваются должником в добровольном порядке, то организация-кредитор должна признать их в составе внереализационных доходов на дату признания должником.

В письме Минфина России от 17.12.2013 N 03-03-10/55534 (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 10.01.2014 N ГД-4-3/108@) разъясняется, что документом, свидетельствующим о признании должником обязанности по уплате кредитору в полном объеме либо в меньшем размере штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств и (или) по возмещению убытков (ущерба) исходя из условий договора, может являться двусторонний акт, подписанный сторонами (соглашение о расторжении договора, акт сверки и т.п.), или письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Подтверждением признания должником обязанности по уплате сумм штрафных санкций может являться и проведение зачета.

Кроме того, в тех случаях, когда контрагент без письменного согласия или возражения с суммой неустойки направляет письменное обращение в адрес налогоплательщика с просьбой об уменьшении размера суммы неустойки, такое обращение также может являться документом, косвенно подтверждающим факт признания должником обязанности по уплате налогоплательщику суммы неустойки за нарушение договорных обязательств (письмо Минфина России от 24.07.2015 N 03-03-06/1/42838).

Часто на практике должник, получивший требование об уплате штрафных санкций, никак документально на это требование не реагирует (никаких письменных подтверждений своего согласия уплатить предъявленные суммы кредитору не представляет), а просто-напросто перечисляет соответствующую сумму штрафных санкций на счет кредитора.

В этом случае фактически уплаченные должником суммы подлежат включению кредитором в состав внереализационных доходов на дату поступления этих сумм на расчетный счет кредитора. Как указано в упомянутом выше письме Минфина России, полная или частичная фактическая уплата должником соответствующих сумм штрафных санкций является самостоятельным основанием, свидетельствующим о признании должником данной обязанности полностью или в части.

# 3.1.2. Расходы

# 3.1.2.1. Документальное подтверждение расходов

Любые, даже экономически обоснованные, затраты можно учесть в целях налогообложения только в том случае, если они подтверждены документально.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации либо с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными билетами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Пункт 1 ст. 252 НК РФ дает налоговым органам основание при проверках исключать из состава расходов те затраты, которые, по их мнению, документально не подтверждены либо подтверждены документами, оформленными с нарушением установленных требований.

В этой связи обратим внимание на разъяснение Минфина России, содержащееся в письме от 04.02.2015 N 03-03-10/4547 (доведено до сведения налоговых органов письмом ФНС от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@). В нем указано буквально следующее:

"Ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль".

В соответствии со ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" организация должна самостоятельно разработать формы первичных учетных документов для отражения всех своих хозяйственных операций.

Применение унифицированных форм первичных документов с 2013 года в общем случае уже не является обязательным. Организации, если есть такое желание или необходимость, могут оформлять все свои хозяйственные операции самостоятельно разработанными формами первичных документов, которые утверждаются приказом об учетной политике.

В то же время нужно иметь в виду, что есть формы документов, которые остались обязательными к применению всеми организациями и предпринимателями. Речь идет о формах документов, обязательность применения которых установлена какими-либо нормативными актами (письма Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-10/4547, от 06.05.2013 N 03-03-06/1/15770).

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 налоговым органом и в конечном итоге к невозможности учесть соответствующие расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В частности, обязательной к применению остается транспортная накладная по форме, приведенной в Приложении N 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом (Постановление Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

Она в обязательном порядке заполняется при оформлении договора перевозки груза автомобильным транспортом и служит для подтверждения расходов на перевозку (письма Минфина России от 20.07.2015 N 03-03-06/1/41407, от 06.11.2014 N 03-03-06/1/55918, от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36).

# 3.1.2.2. Порядок признания расходов

# 3.1.2.2.1. Расходы будущих периодов (распределяемые расходы)

Согласно п. 1 ст. 272 НК РФ, "в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов".

Налоговые органы трактуют эту норму так: любые расходы, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, должны признаваться в целях налогообложения не единовременно, а равномерно в течение срока, к которому они относятся. Если из документов, подтверждающих расходы, этот срок установить невозможно, то он определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Соответствующие разъяснения в разное время были даны в отношении следующих видов расходов:

- расходы на приобретение сертификатов, разрешений и лицензий сроком на несколько лет\*(94) должны признаваться в расходах равномерно в течение срока действия лицензии (сертификата, разрешения) (см., например, письма Минфина России от 18.03.2013 N 03-03-06/1/8186, от 09.10.2012 N 03-03-06/1/526)\*(95);

- плата за предоставление банковской гарантии. В письмах Минфина России от 01.12.2014 N 03-03-06/1/61180 и от 19.07.2012 N 03-03-06/4/75 указано, что если организация платит за предоставление банковской гарантии, которая необходима для обеспечения выполнения обязательств по договору, то понесенные расходы учитываются в целях налогообложения равномерно в течение срока действия гарантии;

- расходы организации-лизингополучателя на доведение предмета лизинга до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации (например, расходы на монтаж, пусконаладочные работы, приобретение дополнительных приспособлений и т.п.). Если договор лизинга приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, то данные расходы учитываются в целях налогообложения прибыли равными частями в течение срока действия договора лизинга (письмо Минфина России от 27.07.2012 N 03-03-06/1/363). Аналогичные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 03.02.2012 N 03-03-06/1/64 в отношении расходов лизингополучателя на доставку предмета лизинга.

Требование о равномерном признании расходов распространяется и на программы для ЭВМ, использующиеся на основании лицензионных договоров, в том числе так называемых оберточных лицензий. Позиция налоговых органов в течение многих лет остается неизменной.

Если в договоре на приобретение программы срок ее использования определен, то организация принимает срок списания затрат на приобретение программы, равный сроку ее использования, установленному договором.

Если срока в договоре нет (это как раз наиболее распространенная ситуация), то организация вправе установить срок списания затрат самостоятельно (письмо Минфина России от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11743).

При этом обратим внимание на следующий нюанс.

Во многих разъяснениях Минфина говорится о том, что при определении срока полезного использования приобретенной программы налогоплательщик должен учитывать нормы ГК РФ. А нормы ГК РФ таковы: если в лицензионном договоре срок его действия не определен, то договор считается заключенным на пять лет, если иное не предусмотрено ГК РФ (ст. 1235 ГК РФ). Таким образом, ссылки в письмах Минфина России на ГК РФ недвусмысленно указывают на то, что при определении срока списания расходов на приобретение программы для ЭВМ налогоплательщикам, по мнению чиновников, необходимо исходить из пятилетнего срока, установленного ст. 1235 ГК РФ (см., например, письмо Минфина России от 23.04.2013 N 03-03-06/1/14039).

При этом аналогичный порядок признания затрат, по мнению Минфина России, следует применять в отношении расходов по работам, связанным с обновлением и модификацией программ для ЭВМ, результаты которых будут использоваться налогоплательщиком в течение срока использования программного продукта (письма Минфина России от 18.03.2013 N 03-03-06/1/8161, от 13.02.2012 N 03-03-06/2/19)\*(96).

# 3.1.2.2.2. Признание расходов при отсутствии доходов

Глава 25 НК РФ не ставит порядок признания расходов в зависимость от того, были организацией получены доходы или нет.

Это значит, что порядок учета расходов в целях налогообложения прибыли одинаков как в периоде получения доходов, так и в периоде, в котором организация доходы не получает.

При этом нужно помнить, что главное и основное условие признания любых расходов в целях налогообложения прибыли - это их связь с деятельностью, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ).

Поэтому если осуществляемая организацией деятельность в целом направлена на получение доходов, то произведенные в рамках этой деятельности расходы подлежат учету в целях налогообложения в общеустановленном порядке, независимо от фактического получения доходов.

В чем заключается общеустановленный порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли?

Все расходы, для начала, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные.

Внереализационные расходы всегда учитываются в том периоде, к которому они относятся в соответствии со ст. 272 НК РФ, независимо от наличия или отсутствия доходов в данном периоде.

К внереализационным расходам, например, относятся проценты по полученным займам (кредитам), которые признаются в расходах ежемесячно в течение срока действия договора займа (кредита). Соответственно, если организация получила заем (кредит), то она признает проценты по этому займу (кредиту) в составе внереализационных расходов ежемесячно, независимо от того, есть в данном периоде доходы или нет.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, делятся на прямые и косвенные.

Как и в бухгалтерском учете, состав прямых расходов в целях налогообложения прибыли определяется учетной политикой организации. В статье 318 НК РФ содержится лишь примерный перечень расходов, которые могут быть отнесены организацией к прямым.

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 НК РФ.

Это значит, что 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 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 главой 25 НК РФ предусмотрен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли. К таким расходам относятся, например, расходы на страхование, которые в соответствии с п. 6 ст. 272 НК РФ уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль равномерно в течение срока действия договора страхования.

Кроме того, нужно помнить: 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 (см. подробнее с. 330).

Заметим, что формально налоговые органы никогда не спорили с тем, что порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли никак не зависит от факта получения доходов в данном отчетном (налоговом) периоде.

Например, в письме Минфина России от 29.03.2013 N 03-03-06/1/10045 разъясняется, что одним из условий отнесения затрат в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, является осуществление организацией деятельности, направленной на получение дохода. При этом отсутствие в текущем периоде выполненных работ само по себе не является основанием для неотражения расходов в налоговой базе по налогу на прибыль. Поэтому расходы по поддержанию производственной базы в исправном состоянии при временном отсутствии заказов на ремонт, в зависимости от характера расходов, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствующей группе расходов.

При этом проблемы с признанием расходов при отсутствии доходов на практике все же возникают.

Можно выделить две основные проблемы, которые могут вас поджидать.

Проблема N 1 - при отсутствии доходов налоговая инспекция может оспаривать экономическую обоснованность понесенных расходов.

Напомним, что в соответствии со ст. 252 НК РФ обязательным условием признания расходов в целях налогообложения прибыли является их экономическая обоснованность, т.е. связь с деятельностью, направленной на получение дохода. Логика проверяющих проста - раз понесенные расходы не привели к получению дохода, значит, эти расходы экономически не обоснованны.

Нужно понимать, что эта логика не соответствует смыслу ст. 252 НК РФ. Согласно этой статье экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов в данном конкретном периоде, а направленностью расходов на получение дохода, т.е. обусловленностью расходов экономической деятельностью налогоплательщика. Правомерность именно такого подхода к оценке обоснованности (оправданности) затрат подтверждена Конституционным судом РФ в определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и N 366-О-П.

Таким образом, при отсутствии доходов вам необходимо позаботиться о документах, подтверждающих цель осуществления тех или иных расходов. Такими документами могут быть, например, приказы, распоряжения, служебные записки, решения совета директоров, бизнес-планы и т.п.

Проблема N 2 - признание расходов при отсутствии доходов может привести к получению убытка, что, в свою очередь, станет причиной вызова "на ковер" в налоговую инспекцию, что уже само по себе для многих налогоплательщиков равносильно концу света.

Заметим, что с 2014 года этот вызов в налоговую инспекцию стал совершенно законным. Согласно новой редакции п. 3 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

В этой ситуации вам нужно самостоятельно проанализировать причины получения убытка. Если все сделано в рамках закона и убыток возник по объективным причинам, то особо волноваться не нужно.

Например, организация строит торгово-офисный центр с целью получения дохода от его последующей сдачи в аренду. В процессе строительства никаких доходов у организации нет. Сплошные расходы, связанные со строительством. При этом для финансирования строительства привлечены заемные средства. В налоговом учете проценты по всем видам долговых обязательств признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение срока действия долгового обязательства. Такой порядок установлен главой 25 НК РФ для процентов по любым займам и кредитам, в том числе привлеченным для строительства. Очевидно, что правила учета процентов, установленные главой 25 НК РФ, при отсутствии доходов приводят к тому, что у организации в налоговом учете образуется убыток. Но этот убыток - объективен. В такой ситуации для обоснования полученного убытка достаточно будет представить в налоговую инспекцию договор займа (кредитный договор), регистры налогового учета, в которых отражен расчет сумм процентов, учтенных в составе внереализационных расходов, и документы, подтверждающие, что заемные средства используются для финансирования строительства объекта, который организация после окончания строительства планирует использовать для извлечения дохода.

# 3.1.2.3. Выплаты в пользу работников

# 3.1.2.3.1. Отпускные

В соответствии с п. 7 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся расходы на оплату труда, сохраняемую на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание! Если период отпуска приходится на два отчетных периода, то при определении налоговой базы по налогу на прибыль сумма начисленных отпускных за ежегодный оплачиваемый отпуск включается в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период (письма Минфина России от 21.07.2015 N 03-03-06/1/41890, от 15.07.2015 N 03-03-06/40536, от 09.01.2014 N 03-03-06/1/42, УФНС по г. Москве от 04.06.2014 N 16-15/054511).

При этом страховые взносы во внебюджетные фонды, начисленные на сумму отпускных, в полной сумме учитываются в составе прочих расходов (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) в том периоде, в котором они были начислены (письмо Минфина России от 09.06.2014 N 03-03-РЗ/27643).

Позиция Минфина основана на том, что страховые взносы являются обязательными платежами, порядок признания которых регулируется подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ. А согласно подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей признается дата их начисления.

# 3.1.2.3.2. Доплаты по больничным до размера среднего заработка

К выплатам, которые неизменно привлекают внимание налоговиков, относятся также доплаты по больничным (в том числе в связи с беременностью и родами) до размера фактического заработка.

Минфин России в последние годы занимает следующую позицию (см. письма от 04.08.2015 N 03-03-06/1/44922, от 26.03.2015 N 03-03-06/1/16693, от 28.04.2014 N 03-03-06/1/19699, от 10.04.2014 N 03-03-РЗ/16325, от 24.03.2014 N 03-03-06/1/12631, от 27.12.2012 N 03-03-06/1/723).

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пункт 25 ст. 255 НК РФ позволяет также учитывать для целей налогообложения прибыли и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Таким образом, налогоплательщик вправе учитывать суммы доплат работникам до среднего заработка за период их временной нетрудоспособности в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в случае, если такие выплаты предусмотрены трудовым и (или) коллективным договорами.

Однако имейте в виду: практика налоговых проверок показывает, что налоговики часто оспаривают экономическую обоснованность таких выплат (ст. 252 НК РФ). Поэтому организациям приходится отстаивать правомерность их учета в составе расходов на оплату труда в судебном порядке.

Арбитражные суды в подобных спорах, как правило, встают на сторону налогоплательщиков.

Например, ФАС Московского округа (Постановление от 11.02.2013 N А40-15167/12-107-72) рассматривал вопрос о правомерности учета в составе расходов на оплату труда доплаты работникам до среднего заработка в случае их временной нетрудоспособности, которая была предусмотрена трудовыми договорами, заключенными обществом с работниками, а также Положением об оплате труда и материальном стимулировании сотрудников общества, утвержденным президентом общества.

Суд пришел к выводу, что спорная доплата носит стимулирующий характер, и, следовательно, в силу положений статей 129, 135 ТК РФ она является элементом заработной платы и осуществляется в пользу работников, что не противоречит общему положению о расходах, закрепленному в абз. 1 ст. 255 НК РФ. Соответственно, данная доплата совершенно обоснованно может быть учтена в расходах на основании п. 25 ст. 255 НК РФ.

Аналогичное решение содержится в Постановлении ФАС Московского округа от 21.09.2012 N А40-14994/12-99-72.

# 3.1.2.3.3. Оплата занятий спортом

В последнее время часто звучит вопрос о возможности учета в целях налогообложения прибыли расходов на выплату работникам компенсаций их затрат на оплату занятий спортом в спортивных клубах и секциях.

С чего вдруг такое внимание к этому вопросу?

Причиной является Приказ Минтруда России от 16.06.2014 N 375н "О внесении изменения в Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков". Этим приказом Типовой перечень дополнен п. 32, в который включены мероприятия, направленные на развитие физической культуры и спорта в трудовых коллективах, в том числе компенсация работникам оплаты занятий спортом в клубах и секциях.

В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на обеспечение нормальных условий труда отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Вот и возник вопрос: можно ли на основании упомянутого выше приказа Минтруда и подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ включить расходы на компенсацию работникам оплаты занятий спортом в состав прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль?

Позиция Минфина по данному вопросу категорична - такие расходы для целей налогообложения не учитываются.

В письме Минфина России от 09.06.2015 N 03-03-06/1/33416 приведены следующие аргументы.

В соответствии со ст. 252 НК РФ в целях налогообложения прибыли полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Пунктом 29 ст. 270 НК РФ предусмотрено, что расходы на оплату занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников, для целей налогообложения прибыли не учитываются.

На этом основании в расходах, уменьшающих налоговую базу, не учитываются любые расходы, связанные с проведением мероприятий по развитию физической культуры и спорта в трудовых коллективах (см. также письмо Минфина России от 03.02.2015 N 03-03-06/1/4083).

# 3.1.2.4. Оплата услуг торговых сетей

Организации, поставляющие свою продукцию в розничные торговые сети, как правило, несут дополнительные расходы в виде платы за различного рода услуги, оказываемые торговыми сетями поставщикам. Причем зачастую у поставщиков нет в этом вопросе права выбора. В договорах поставки перечень этих услуг прописывается в качестве стандартных условий, от которых отказаться нельзя.

О каких услугах идет речь?

Формулировки бывают разные:

- услуги по выкладке товара наиболее привлекательным образом;

- услуги по размещению товара в полной ассортиментной линейке;

- услуги по включению товара в каталог и т.п.

В течение многих лет налоговые органы настаивали на том, что поставщик не имеет права включать расходы по оплате таких услуг в состав своих затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако в 2007 году Минфин России изменил свою позицию по данной проблеме.

В письме Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/286 указано, что поставщик может учесть в целях налогообложения расходы по оплате услуг магазина, если "заключенное между поставщиком-продавцом и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца. Данное соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе и договора поставки)".

Заметим, что если организация является поставщиком продовольственных товаров, то при решении вопроса о возможности признания в целях налогообложения тех или иных выплат в пользу покупателя необходимо учитывать нормы Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации".

Статья 9 Закона N 381-ФЗ позволяет включить в договор поставки продовольственных товаров условие о выплате покупателю вознаграждения за приобретение определенного количества товаров. Размер этого вознаграждения не может превышать 10% стоимости самих товаров. Никакие иные виды вознаграждений, подлежащие выплате покупателю, в договор поставки включить нельзя.

Если покупатель оказывает продавцу какие-то дополнительные услуги (рекламные, маркетинговые и т.п.), то отношения по оказанию таких услуг должны регулироваться отдельным договором возмездного оказания услуг. Включать соответствующие условия непосредственно в договор поставки продовольственных товаров нельзя.

Итак, если поставщик выплачивает покупателю вознаграждение за определенные действия, которые способствуют привлечению внимания к товарам поставщика (например, палетная выкладка товаров или включение в каталог), то такое вознаграждение может быть учтено в составе прочих расходов. При этом, по мнению Минфина России, указанные расходы учитываются организацией-поставщиком в составе расходов на рекламу, которые принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% выручки (п. 4 ст. 264 НК РФ).

В частности, в письме Минфина России от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11641 указано следующее: "...в случае если целенаправленные, оговоренные в договоре действия исполнителя (покупателя - организации розничной торговли) направлены и обеспечивают привлечение внимания покупателей к товарам определенного наименования, продаваемым организацией-заказчиком (поставщиком-продавцом), то такие действия являются услугами по рекламе, которые при надлежащем документальном подтверждении учитываются в целях налогообложения прибыли в пределах исчисляемого от размера выручки норматива, установленного в п. 4 ст. 264 НК РФ".

Учитывая изложенное, можно сделать вывод о том, что риск спора с налоговым органом существенно снижается, если оплата всякого рода "дополнительных услуг" (в частности, приоритетной выкладки) производится не в рамках договора поставки, а на основании отдельного договора возмездного оказания услуг, заключаемого между поставщиком и торговой организацией. При этом в договоре желательно использовать формулировки наподобие следующих: "с целью привлечения внимания покупателей к товарам поставщика", "с целью стимулирования покупателей к покупке определенной продукции" и т.п.

Например, можно заключить с организацией розничной торговли договор на оказание услуг мерчандайзинга.

В письме Минфина России от 22.04.2015 N 03-03-06/22913 указано, что если целью заключения возмездного договора об оказании услуг мерчандайзинга являются действия исполнителя (покупателя - организации розничной торговли), направленные на привлечение внимания потенциальных покупателей к товарам заказчика (поставщика-продавца) путем применения специальных технологий выкладки товара, такие действия могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе.

Соответственно, расходы налогоплательщика по договору об оказании услуг мерчандайзинга при их надлежащем документальном подтверждении подлежат учету в целях налогообложения прибыли в пределах исчисляемого от размера выручки норматива, установленного п. 4 ст. 264 НК РФ.

Как показывает арбитражная практика, расходы на приоритетную выкладку товаров признаются судами обоснованными и подлежащими учету в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

При этом заметим, что в Постановлении ФАС Московского округа от 18.02.2013 N А40-83540/12-116-180 сделан вывод о том, что услуги по приоритетной выкладке товаров не являются рекламными, поэтому расходы на оплату таких услуг подлежат учету в полном размере в составе других расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

# 3.1.2.5. Расходы на командировки

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой (ст. 167 ТК РФ).

Перечень командировочных расходов, признаваемых для целей налогообложения прибыли, приведен в подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ. Согласно этому подпункту ими признаются, в частности, расходы на следующие нужды:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие;

- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Все расходы командированного работника должны подтверждаться оправдательными документами. Исключением являются лишь суточные, за которые работник отчитываться не должен.

В настоящее время организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на всю сумму суточных в размере, установленном внутренним локальным нормативным актом (коллективным договором, приказом, положением о командировках и т.п.). Никаких ограничений по размеру суточных в главе 25 НК РФ нет.

# 3.1.2.5.1. Расходы на проезд

В последние годы большое распространение получили электронные билеты, как авиа, так и железнодорожные. Бумажный билет уже становится настоящим раритетом.

Тем не менее порядок документального подтверждения расходов при покупке электронных билетов до сих пор вызывает вопросы.

Как показывает практика, большинство вопросов обусловлено тем, что существует некая путаница с понятием "электронный билет". Электронным билетом часто называют обычную отбивку (подтверждение заказа), полученную по электронной почте. Такой "билет", конечно же, никакие расходы подтвердить не может.

Электронным билетом, подтверждающим расходы, является маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок). Именно этот документ, в том числе полученный по электронной почте и распечатанный на принтере, является документом строгой отчетности, который применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (п. 2 Приказа Минтранса России от 08.11.2006 N 134 "Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации" (в редакции изменений, внесенных Приказом Минтранса России от 18.05.2010 N 117)).

При поездках железнодорожным транспортом применяется другой документ строгой отчетности - контрольный купон электронного проездного документа (билета). Пунктом 2 Приказа Минтранса России от 21.08.2012 N 322 установлено, что контрольный купон электронного проездного документа (билета) (выписка из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте) является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения ККТ.

Контрольный купон (выписка из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте) оформляется и направляется в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети пассажиру в обязательном порядке.

Поскольку упомянутые выше маршрут/квитанция (авиабилеты) и контрольный купон (ж/д билеты) являются документами строгой отчетности, этих документов вполне достаточно для подтверждения расходов на приобретение железнодорожного и (или) авиабилета. Дополнительные документы, подтверждающие оплату билета, в том числе выписка, подтверждающая оплату банковской картой, не требуются (см. письмо Минфина России от 14.01.2014 N 03-03-10/438, доведено до налоговых органов письмом ФНС от 05.02.2014 N ГД-4-3/1897).

Обратите внимание! По мнению налоговых органов, одного электронного билета для подтверждения расходов на проезд мало. Они настаивают на обязательном представлении посадочных талонов.

Что делать, если посадочный талон работником утерян?

Чиновники считают, что в этом случае в качестве оправдательного документа бухгалтерией может быть принята справка, содержащая необходимую для подтверждения полета информацию, выданная авиаперевозчиком или его представителем.

В письме Минфина России от 18.05.2015 N 03-03-06/2/28296 прямо указано, что "при отсутствии посадочного талона или справки, подтверждающей, что работник воспользовался приобретенным для него авиабилетом, расходы на проезд к месту командировки и (или) обратно не будут учитываться для целей налогообложения прибыли как не соответствующие положениям статьи 252 Кодекса в части необходимости надлежащего документального подтверждения произведенных расходов".

# 3.1.2.5.2. Однодневные командировки

Уже несколько лет активно обсуждается вопрос о возможности выплаты суточных при однодневных командировках работников. Естественно, речь идет не о самой правомерности выплаты таких сумм (организация может выплачивать своим работникам любые суммы на любых основаниях, если это предусмотрено внутренними документами организации), а об их налоговом учете.

Может ли организация, выплатившая суточные работнику, направленному в однодневную командировку, учесть эту сумму в расходах, принимаемых в целях налогообложения прибыли?

Будет ли такая выплата облагаться НДФЛ?

Все обозначенные вопросы обусловлены нормой, закрепленной в п. 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749 (далее - Положение о командировках).

Согласно этому пункту при командировках в местность, откуда работник (исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы) имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются\*(97).

На этом основании налоговые органы долгое время настаивали на том, что даже если внутренними правилами организации установлена выплата суточных при однодневных командировках, выплаченные суммы не могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли, а также должны быть включены в доход командированного работника, облагаемый НДФЛ.

Однако Президиум ВАС РФ в Постановлении от 11.09.2012 N 4357/12 пришел к выводу, что денежные средства, выплачиваемые организацией своим работникам при направлении их в служебные командировки сроком на один день, представляют собой возмещение в установленном размере расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, и не могут быть признаны доходом (экономической выгодой) налогоплательщика-работника, подлежащим обложению НДФЛ.

Налоговые органы приняли во внимание позицию Президиума ВАС РФ.

На официальном сайте ФНС размещено письмо Минфина России от 01.03.2013 N 03-04-07/6189 (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 26.03.2013 N ЕД-4-3/5200@), в котором изложена позиция налоговых по вопросу исчисления НДФЛ с сумм, выплачиваемых работникам при однодневных командировках.

Согласно абз. 12 п. 3 ст. 217 НК РФ связанные с возмещением командировочных расходов выплаты, за исключением суточных, освобождаются от налогообложения в пределах фактически произведенных и документально подтвержденных целевых расходов на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы и т.д. То есть только суточные не требуют документального подтверждения их использования. В отношении выплат, компенсирующих все остальные расходы налогоплательщика, связанные с командировкой, для их освобождения от налогообложения требуется документальное подтверждение произведенных расходов.

Таким образом, если денежные средства, выплачиваемые работнику при направлении в однодневную командировку, не являются суточными, а относятся в соответствии со ст. 168 ТК РФ к иным расходам, связанным со служебной командировкой, произведенным работником с разрешения или ведома работодателя, они могут быть учтены в составе доходов, освобождаемых от налогообложения, в полном объеме при наличии документального подтверждения произведенных за счет указанных денежных средств расходов.

При отсутствии документального подтверждения осуществления вышеуказанных расходов денежные средства, выплачиваемые работникам при однодневных командировках взамен суточных, могут в соответствии с упомянутым выше Постановлением Президиума ВАС РФ освобождаться от налогообложения в пределах 700 рублей при нахождении в командировке на территории Российской Федерации и 2500 рублей при нахождении в заграничной командировке.

Аналогичная позиция излагается в письмах Минфина России от 04.03.2013 N 03-04-06/6394, от 05.03.2013 N 03-04-06/6472.

В итоге у многих налогоплательщиков возникло ощущение, что во избежание споров с налоговыми органами достаточно выплачиваемые суточные назвать "возмещением иных расходов". И тогда выплаченные суммы можно спокойно не включать в состав доходов, облагаемых НДФЛ (при наличии документов, подтверждающих расходы, - в полной сумме, при отсутствии - в пределах нормативов, установленных п. 3 ст. 217 НК РФ для суточных), а также в полной сумме учитывать в составе расходов в целях налогообложения прибыли.

Имейте в виду: если в отношении НДФЛ такой подход действительно не должен вызвать возражений у налоговиков, то в части налога на прибыль все не так просто.

Минфин России выпустил по этому вопросу много разъяснений (все как под копирку), суть которых сводится к следующему.

Согласно п. 24 Положения о командировках возмещение иных расходов, связанных с командировками, в случаях, порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом, осуществляется при представлении документов, подтверждающих эти расходы.

Поэтому налогоплательщик вправе учесть расходы, связанные с возмещением затрат, произведенных работником, находящимся в служебной однодневной командировке, в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (см. письма Минфина России от 26.05.2014 N 03-03-06/1/24916, от 01.08.2013 N 03-03-06/1/30805, от 27.05.2013 N 03-03-06/1/18953, от 21.05.2013 N 03-03-06/1/18005).

Напомним, что все расходы, признаваемые в целях налогообложения прибыли, должны быть документально подтверждены. Единственным исключением из этого правила являются суточные, которые принимаются в состав расходов в пределах норм, установленных организацией.

Но, как разъясняется во всех письмах Минфина России и в Постановлении Президиума ВАС РФ, выплаты при однодневных командировках суточными не являются. Поэтому они могут быть учтены в целях налогообложения прибыли как суммы возмещения иных расходов работника, но только при наличии документального подтверждения этих иных расходов (письмо Минфина России от 16.07.2015 N 03-03-07/40892). При этом в письме Минфина России от 26.05.2015 N 03-03-06/30062 подчеркивается, что приказ о направлении в командировку и служебное задание не являются документальным подтверждением фактически осуществленных расходов.

При отсутствии документов, подтверждающих расходы работника, выплаченные суммы в составе расходов в целях налогообложения прибыли учесть не получится\*(98).

Суточные или возмещение иных расходов при однодневных командировках могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, только при наличии документов, подтверждающих понесенные работником расходы.

# 3.1.2.5.3. Зарубежные командировки

Командировочные расходы в иностранной валюте подлежат пересчету в рубли. При этом нужно учитывать следующие правила.

Если работнику выдан аванс на командировочные расходы в валюте, то при пересчете командировочных расходов в рубли следует руководствоваться п. 10 ст. 272 НК РФ.

Согласно п. 10 ст. 272 НК РФ в случае перечисления аванса, задатка на оплату расходов в валюте такие расходы пересчитываются по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перечисления аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток). Поэтому произведенные работником расходы в иностранной валюте (в пределах суммы полученного аванса) признаются в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения, в рублях по курсу ЦБ РФ на дату выдачи аванса.

Если работник истратил сумму, превышающую сумму полученного аванса, то сумма превышения в соответствии с п. 10 ст. 272 НК РФ пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания расхода. Датой признания командировочных расходов признается дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ). Поэтому сумма командировочных расходов в иностранной валюте в части, превышающей аванс, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета.

Если аванс на командировку был выдан работнику в рублях, пересчет произведенных в период командировки расходов в иностранной валюте в рубли, по мнению налоговых органов, следует производить по иным правилам.

В письме Минфина России от 03.09.2015 N 03-03-07/50836 даны следующие разъяснения.

В соответствии со ст. 168 ТК РФ при направлении работника в служебную командировку работодатель должен компенсировать его фактические расходы, а именно сумму в рублях, которую он потратил для приобретения израсходованного количества валюты на территории иностранного государства.

Расходы организации на командировочные расходы в этом случае следует определять исходя из истраченной суммы согласно первичным документам на приобретение валюты. Курс обмена определяется по справке о покупке командированным лицом иностранной валюты. При этом в силу подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления командировочных расходов признается дата утверждения авансового отчета.

В случае если командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, по мнению Минфина России, сумму расходов в валюте можно сопоставить с подотчетной суммой в рублях, выданной в авансе, по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату выдачи. Учитывая, что в соответствии с п. 10 ст. 272 НК РФ в случае перечисления аванса, задатка на оплату расходов в валюте такие расходы пересчитываются по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перечисления аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток), то в ситуации, когда сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, пересчет суммы в иностранной валюте производится по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату выдачи подотчетных сумм\*(99).

А как быть, если при направлении работника в командировку организация перечисляет денежные средства в рублях, предназначенные для оплаты командировочных расходов (проживание в гостинице и суточные), на банковскую карту работника и работник оплачивает все зарубежные валютные расходы прямо с этой карты?

В этом случае, по мнению Минфина России (письмо от 17.07.2015 N 03-03-06/41128), расходы по найму жилого помещения следует определять исходя из истраченной суммы согласно первичным документам по обменному курсу, установленному банком на дату списания денежных средств. То есть в этом случае работник должен приложить к авансовому отчету, помимо оплаченного счета гостиницы, выписку со своего карточного счета, из которой будет видно, по какому курсу денежные средства в оплату гостиницы были списаны с его счета. Причем в письме Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39749 говорится о том, что эта выписка (справка о движении денежных средств на счете) должна быть заверена банком.

# 3.1.2.6. Списание (утилизация) просроченных (неликвидных) товаров

Неоднозначным остается вопрос о порядке учета в целях налогообложения убытков от списания товаров с истекшим сроком годности (неликвидных товаров).

При этом надо различать две возможные ситуации.

Ситуация 1 - организация выкупает товары с истекшим сроком годности у своих покупателей и затем их уничтожает (утилизирует).

Ситуация 2 - организация списывает (уничтожает, утилизирует) те товары, которые залежались у нее на складе (она не смогла их продать до истечения срока годности).

# 3.1.2.6.1. Обратный выкуп просроченных товаров

Многие поставщики, работающие с розничными торговыми сетями, берут на себя обязательства по выкупу поставленной продукции в случае, если она не будет продана сетью до истечения срока годности (иногда товары выкупаются еще до истечения срока годности, когда до его окончания остается немного времени).

В итоге поставщик несет расходы по выкупу просроченных товаров и их дальнейшему списанию (уничтожению, утилизации). Могут ли такие расходы уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организации-поставщика?

В прошлые годы все разъяснения Минфина России сводились к следующему: расходы на обратный выкуп товаров с истекшим сроком годности и их дальнейшую утилизацию могут быть учтены в целях налогообложения прибыли, если обязанность по выкупу товаров предусмотрена действующим законодательством.

В противном случае, если обязанность по выкупу товаров с истекшим сроком годности нормативными правовыми актами не установлена, затраты на их приобретение и дальнейшую ликвидацию не могут рассматриваться в качестве экономически обоснованных расходов и, следовательно, не подлежат учету для целей налогообложения прибыли организаций.

Эта позиция нашла свое отражение в письмах Минфина России от 22.05.2014 N 03-03-06/1/24238, от 06.11.2012 N 03-03-06/1/573, от 19.10.2012 N 03-03-06/1/561, от 10.09.2012 N 03-03-06/1/479, от 05.03.2011 N 03-03-06/1/121.

В то же время в арбитражной практике есть решения, подтверждающие правомерность учета затрат на выкуп и уничтожение просроченных товаров независимо от того, предусмотрена такая обязанность законом или нет. Их немного, но они есть.

Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 03.04.2012 N А40-44303/11-116-125 признал, что действия общества по выкупу и дальнейшей утилизации продукции с истекшим сроком годности направлены, в частности, на поддержание имиджа общества и его репутации как у оптового покупателя, так и конечного потребителя, а также стимулируют покупателей к приобретению товаров заявителя в дальнейшем, включая новую продукцию.

Таким образом, судьи пришли к выводу, что истечение срока годности продукции и возникновение необходимости ее уничтожения вызвано естественными условиями процесса производства и реализации продукции, то есть непосредственно связаны с деятельностью общества, направленной на получение дохода, а потому оно обоснованно учитывало стоимость продукции, уничтоженной в связи с истечением срока годности, в составе расходов в целях налогообложения прибыли.

И вот, в 2015 году Минфин выпустил письмо, в котором высказано мнение о том, что для учета в целях налогообложения прибыли расходов, связанных с выкупом поставщиком (производителем) из розничной сети нереализованной продукции с истекшим сроком реализации, достаточно наличия договора, предусматривающего выкуп у торговой организации продукции с истекшим сроком годности.

В письме Минфина России от 29.05.2015 N 03-03-06/1/31132\*(100) указано, что расходы, связанные с выкупом просроченной продукции, могут быть учтены в целях налогообложения в случае заключения договора по выкупу у торговой организации продукции с истекшим сроком годности. Указанные расходы, а также расходы на утилизацию такой продукции могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ при условии, что данные расходы произведены в рамках предпринимательской деятельности и документально подтверждены надлежащим образом. При этом проводить лабораторные исследования пищевой продукции, сроки годности которой истекли, в целях ее утилизации нет никакой необходимости. Такое исследование должно проводиться только с целью решения вопроса о возможности дальнейшего использования продукции с истекшим сроком годности (например, на корм скоту).

Для документального подтверждения понесенных налогоплательщиком расходов на уничтожение продукции с истекшим сроком годности необходимы следующие документы (письмо Минфина России от 24.12.2014 N 03-03-06/1/66948):

- акты (журналы) изменения статуса товара, в которых отражены причины отнесения продукции к некачественной (окончание срока годности);

- акты приемки товаров при их возврате;

- акты о проведении инвентаризации;

- акты уничтожения некачественной продукции, в которых содержится информация о наименованиях и количестве уничтоженных товаров, дате уничтожения;

- выписки из регистров налогового учета по учету товара, списанного в связи с его уничтожением.

# 3.1.2.6.2. Списание нереализованного просроченного товара

Если организация приобрела товары и до истечения срока годности не смогла их продать, то при списании таких товаров их стоимость, а также расходы на уничтожение (утилизацию) могут быть учтены в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Именно такие разъяснения в течение последних лет дают чиновники Минфина России.

Например, в письме Минфина России от 26.06.2013 N 03-03-06/1/24154 рассмотрена следующая ситуация.

Организация занимается оптовой торговлей медицинской техникой и одноразовыми расходными изделиями медицинского назначения. Отдельные расходные материалы поставляются с определенным производителем сроком годности.

Организация формирует запас указанных материалов на складах в РФ. В связи со значительной конкуренцией не все расходные материалы удается распродать до истечения требуемого покупателям остаточного срока годности, и на складах остаются не реализованные расходные материалы с истекшим сроком годности.

В письме Минфина указано, что расходы в виде стоимости утилизированных расходных материалов медицинского назначения с истекшим сроком годности, а также расходы на утилизацию таких материалов учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии их соответствия критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Аналогичные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 20.12.2012 N 03-03-06/1/711. В нем указано, что стоимость парфюмерно-косметической продукции с истекшим сроком годности, а также затраты на утилизацию или уничтожение такой продукции могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли в соответствии с положениями подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Если товары изначально приобретались с целью их дальнейшей перепродажи и получения дохода, то документально подтвержденные расходы на списание, ликвидацию, утилизацию товаров (включая их стоимость), реализация которых невозможна по причине истечения срока годности (утраты товарного вида и т.п.), могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Нельзя не сказать о том, что, несмотря на изложенные выше разъяснения Минфина России, налоговые органы на местах часто оспаривают правомерность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на стоимость списанных просроченных товаров. При этом арбитражные суды в подобных спорах встают на сторону налогоплательщиков.

Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 19.03.2013 N А40-8940/11-90-35 подтвердил правомерность учета расходов в виде стоимости товаров с истекшим или коротким сроком реализации и стоимости товаров, имеющих повреждение упаковки либо нетоварный вид (замятый, грязный, мокрый, рваная фольга).

Налоговая инспекция настаивала на том, что в случае уничтожения товаров с истекшим или коротким сроком реализации и товаров, имеющих повреждение упаковки, затраты на их приобретение и дальнейшую ликвидацию не могут рассматриваться в рамках извлечения доходов от предпринимательской деятельности, следовательно, они не подлежат учету в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

Судами путем проверки представленных обществом документов установлено, что спорные потери вызваны необходимостью соблюдения обществом положений Закона Российской Федерации от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей", Федеральных законов от 30.03.1999 N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения", от 02.01.2000 N 29-ФЗ "О качестве и безопасности пищевых продуктов", поскольку в случае порчи, повреждения упаковки, истечения срока годности реализуемые обществом товары не подлежат реализации населению и должны быть уничтожены.

Поскольку списанная продукция приобреталась обществом для дальнейшей ее реализации в ходе осуществления предпринимательской деятельности, с учетом особенностей деятельности общества по реализации населению продуктов питания с повышенными санитарными требованиями, суды пришли к обоснованному выводу, что учтенные обществом потери отвечают признакам экономически оправданных расходов, связанных с производством и реализацией, то есть критериям ст. 252 НК РФ, и правомерно отнесены к прочим расходам применительно к подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Отклоняя утверждение инспекции о документальном неподтверждении спорных расходов, суды приняли в качестве надлежащих доказательств, подтверждающих понесенные обществом расходы по списанию товарных потерь, акты о несоответствии готовой продукции и акты о списании товаров, которые были оформлены в соответствии с требованиями Закона "О бухгалтерском учете".

Аналогичное решение принял ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 13.12.2010 N А45-7702/2010.

Организация - продавец книжной продукции, периодических изданий, игрушек, канцелярских товаров, медиапродукции производила списание товара, пришедшего в негодность. Списание происходило двумя способами:

- путем сдачи книг, периодических изданий, открыток и иных печатных изделий в макулатуру, доход от реализации которой учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль;

- путем утилизации игрушек, канцелярских товаров, медиапродукции и прочих товаров посредством вывоза на полигон твердых бытовых отходов.

В организации были разработаны внутренние правила и регламенты, устанавливающие порядок выявления и списания товара, непригодного к дальнейшей реализации.

Факт списания поврежденной продукции подтвержден актами о списании товаров, приказами руководителя о списании бракованного товара, аналитическими регистрами учета, актами о списании товара на уничтожение, реестрами актов о списании товаров, договорами на вывоз бытовых отходов и реализацию макулатуры.

В такой ситуации судьи пришли к выводу о правомерности учета расходов по списанию и утилизации неликвидных товаров в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Похожее решение принял и ФАС Уральского круга в Постановлении от 24.08.2011 N Ф09-5075/11.

Организация, осуществляющая розничную продажу продуктов питания, периодически производила списание товаров с истекшим сроком годности.

В организации были разработаны единые правила списания товаров с истекшим сроком реализации и не подлежащих возврату поставщику, утвержденные приказом генерального директора и являющиеся приложением к учетной политике.

В подтверждение уничтожения товаров организацией представлены акты на списание товаров по форме ТОРГ-16, составленные в соответствии с установленными требованиями и содержащие все обязательные реквизиты первичных учетных документов, установленные Законом "О бухгалтерском учете". Данные документы содержат информацию о количестве списанного товара, его стоимости в денежном выражении, причине списания, а также подразделении (магазине), в котором произошло списание. Акты на списание подписаны членами комиссии, пронумерованы, датированы и утверждены генеральным директором налогоплательщика.

Также документально подтверждены факт вывоза товарно-материальных ценностей на полигоны специализированными организациями и утилизация твердых бытовых отходов.

Суд пришел к выводу о том, что поскольку товары, срок годности которых впоследствии истек, приобретались для получения дохода, расходы на их приобретение являются обоснованными. Налогоплательщик вправе их учесть при расчете налоговой базы по налогу на прибыль на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

# 3.1.2.7. Расходы в виде процентов

В отличие от бухгалтерского учета, где порядок учета процентов зависит от направления использования заемных средств, в налоговом учете расходы на уплату процентов по долговым обязательствам любого вида включаются в состав внереализационных расходов.

Это правило установлено подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ и распространяется на все долговые обязательства вне зависимости от характера предоставленного займа или кредита (текущего и (или) инвестиционного). Это значит, что проценты по любым займам и кредитам (независимо от того, на какие цели они расходуются) в целях налогообложения прибыли подлежат учету в составе внереализационных расходов.

Отметим, что в 2007 году Минфин России попытался поставить этот факт под сомнение, выпустив письмо от 01.03.2007 N 03-03-06/1/140, в котором без каких-либо дополнительных обоснований (только со ссылкой на п. 1 ст. 257 НК РФ) утверждалось, что расходы в виде процентов за банковский кредит, произведенные заказчиком в период строительства, увеличивают первоначальную стоимость объекта строительства.

Однако уже через несколько месяцев чиновники фактически признали ошибочность этого письма. Свидетельство тому - более поздние письма Минфина России (от 26.06.2007 N 03-03-06/4/76, от 07.05.2007 N 03-03-06/1/262), в которых совершенно справедливо указывается на особый порядок учета процентов, установленный в главе 25 НК РФ, предусматривающий учет процентов по любым долговым обязательствам в составе внереализационных расходов на основании подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ.

В частности, в письме от 26.06.2007 N 03-03-06/4/76 четко указано, что проценты за пользование кредитом, привлеченным для приобретения (создания) объекта основных средств, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов налогоплательщика (см. также письма Минфина России от 02.11.2009 N 03-03-06/1/720, от 19.12.2008 N 03-03-06/1/699).

А в письме Минфина России от 16.06.2011 N 03-03-06/1/350 подчеркивается, что признание процентов в целях налогообложения прибыли возможно только в составе внереализационных расходов. Иного порядка признания расходов в виде процентов в НК РФ нет. Соответственно, проценты не могут быть учтены в составе расходов на освоение природных ресурсов, или расходов на НИОКР, или капитальных вложений и т.д.

В 2015 году Минфин России выпустил очередное разъяснение по вопросу налогового учета сумм процентов по долговым обязательствам, полученным для приобретения (сооружения/достройки, дооборудования, реконструкции и т.п.) объектов основных средств (письмо от 10.03.2015 N 03-03-10/12339). Позиция осталась неизменной - проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости (измененной стоимости) амортизируемого имущества. Заметим, что ФНС России своим письмом от 23.03.2015 N ГД-4-3/4568@ довела вышеуказанную позицию до нижестоящих налоговых органов.

Итак, если организация привлекает заемные средства, то, независимо от того, на какие цели они использованы, проценты должны учитываться для целей налогообложения в составе внереализационных расходов.

Порядок признания расходов в виде процентов по долговым обязательствам зависит от применяемого метода определения доходов и расходов.

При учете доходов и расходов по кассовому методу расходы в виде процентов признаются для целей налогообложения только по мере их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ).

При использовании метода начисления расходы в виде процентов признаются в налоговом учете либо на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода, либо на дату погашения долгового обязательства, в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, по всем долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, налогоплательщики, применяющие метод начисления, обязаны по окончании каждого месяца отражать в составе своих расходов проценты, начисленные по данному долговому обязательству.

# 3.1.2.7.1. Признание процентов, если договором предусмотрена отсрочка их уплаты

Пунктом 8 ст. 272 НК РФ (в редакции, действующей с 1 января 2014 г.) установлено, что по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) в течение календарного месяца расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Таким образом, при методе начисления проценты по займам и кредитам должны признаваться в составе внереализационных расходов ежемесячно исходя из процентной ставки, установленной договором.

Если проценты уплачиваются организацией равномерно в течение срока действия договора, то особых проблем с признанием расходов в виде процентов нет. Их, без сомнения, нужно признавать равномерно в течение срока действия договора так, как этого требует п. 8 ст. 272 НК РФ.

Проблемы возникают тогда, когда договором предусмотрена отсрочка уплаты процентов.

Так, на практике часто заключаются договоры займа, предусматривающие уплату процентов за весь период пользования заемными средствами одновременно с возвратом суммы займа.

Например, в январе 2013 года учредитель предоставил организации заем на сумму 10 миллионов рублей сроком на пять лет под 10% годовых. Проценты начисляются за весь период пользования заемными средствами. При этом вся сумма начисленных за пять лет процентов уплачивается займодавцу по окончании договора займа одновременно с возвратом суммы займа.

В каком порядке организация должна признавать расходы в виде процентов по такому договору займа?

Поясним, почему вообще возник этот вопрос.

Ведь п. 8 ст. 272 НК РФ\*(101) не увязывает порядок признания расходов в виде процентов с моментом их уплаты займодавцу. Правила признания процентов в расходах, установленные статьями 272 и 328 НК РФ, вообще никак не зависят от порядка уплаты процентов по договору. Расходы в виде начисленных по договору процентов при методе начисления всегда должны признаваться ежемесячно, при этом уплачиваться они могут как ежемесячно, так и ежеквартально, и раз в год, и по окончании договора, и в любом другом порядке, установленном в договоре.

Однако, несмотря на то что нормы главы 25 НК РФ в этой части предельно четки и однозначны, проблемы на практике возникают.

Причиной тому - Постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09.

Судьи рассматривали ситуацию, когда договором займа была предусмотрена отсрочка по уплате процентов за пользование заемными средствами, и пришли к выводу, что проценты должны признаваться в расходах только в том периоде, когда наступает срок их уплаты займодавцу в соответствии с условиями договора.

После появления этого постановления налогоплательщики буквально завалили Минфин и ФНС своими запросами относительно порядка признания расходов в виде процентов.

Контролирующие органы достаточно оперативно озвучили свою позицию по данному вопросу. Из появившихся разъяснений стало очевидно, что налоговые органы позицию Президиума ВАС РФ не поддерживают и применять ее в своей работе не намерены.

В частности, в письме ФНС России от 17.03.2010 N 3-2-06/22 высказано мнение о том, что указанное решение Президиума ВАС РФ, основанное на выборочном применении отдельных норм статей 272 и 328 НК РФ, вступает в прямое противоречие с иными положениями этих же статей, применение которых требует равномерного признания процентов в течение всего периода пользования заемными средствами.

Признавая возможность неоднозначного толкования норм статей 272 и 328 НК РФ в отношении даты признания расходов по заемным средствам, ФНС России, как указано в письме, не видит оснований для изменения сформированного ранее подхода к порядку признания процентов в связи с решением ВАС РФ, поскольку это приведет к нарушению иных требований законодательства в отношении учета для целей налогообложения процентов по долговым обязательствам.

Аналогичные разъяснения дает и Минфин России.

Например, организация заключила договор займа на срок пять лет и более. Стороны договора определили порядок выплаты процентов одновременно с возвратом суммы займа. Организация задала вопрос: как учитываются в расходах по налогу на прибыль проценты, начисленные по договору займа, - в том налоговом периоде, когда они были уплачены, или же равномерно в течение всего срока действия договора займа независимо от времени их фактической оплаты с учетом того, что сумма основного долга не погашена?

Ответ Минфина России - проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия долгового обязательства на конец каждого месяца пользования предоставленными денежными средствами (письмо от 26.02.2013 N 03-03-06/1/5481).

Другая организация, оказавшаяся в аналогичной ситуации, в своем запросе в Минфин прямо указала на Постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09. Однако ответ Минфина все тот же - проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия договора займа (вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов) на конец каждого месяца пользования полученными денежными средствами (письмо от 28.02.2013 N 03-03-06/1/5969).

Аналогичные разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29175, от 12.07.2013 N 03-03-06/1/27251, от 09.07.2013 N 03-03-06/1/26470 и в других.

Казалось бы, проблема исчерпана. Позиция Минфина и ФНС едина - проценты признаются в расходах равномерно в течение срока действия договора, независимо от порядка уплаты процентов, установленного договором.

Но... Как показывает практика, налоговые органы на местах далеко не всегда придерживаются официальной позиции Минфина и ФНС. Проверяя конкретных налогоплательщиков, налоговики настаивают на том, что проценты не могут признаваться в расходах ранее того периода, когда наступает срок их уплаты, установленный договором. То есть по факту на практике озвучивается позиция, высказанная Президиумом ВАС РФ в упомянутом выше постановлении.

Налогоплательщики, оказавшиеся в такой ситуации, обращаются в суды и... проигрывают. Арбитражные суды, принимая решения в пользу налоговых органов, ссылаются в том числе и на Постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09.

Такое решение принял, например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 20.06.2013 N А55-27521/2012.

Обстоятельства спора были таковы. Организация заключила договор займа с иностранной компанией на сумму 27 миллионов евро. Срок займа - с октября 2008 года по сентябрь 2015 года. Согласно условиям договора займа уплата процентов за пользование заемными средствами производится одновременно с выплатой основной суммы займа.

В этих обстоятельствах суд пришел к выводу, что ранее этой даты у организации не возникает обязательств перед займодавцем по погашению процентов и, как следствие, не возникает расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Аналогичное решение принял ФАС Центрального округа в Постановлении от 25.09.2012 N А36-758/2011.

Нельзя не сказать, что в практике арбитражных судов встречаются и решения, поддерживающие правомерность равномерного признания расходов в виде процентов.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.05.2013 N А42-4473/2012. Суд указал на то, что нормы главы 25 НК РФ обязывают налогоплательщика отражать расходы в виде процентов по договорам займа в отчетном (налоговом) периоде в соответствии с условиями договора. При этом проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия договора займа на конец каждого месяца пользования денежными средствами вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2014 N Ф05-8402/2014 суд также пришел к выводу, что в силу статей 272, 328 НК РФ общество вправе учитывать проценты для целей налогообложения на конец соответствующих отчетных периодов, что согласуется с принципом равномерности признания доходов и расходов. Суд также учел, что Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ в п. 8 ст. 272 НК РФ внесены изменения, в соответствии с которыми ранее действовавшая редакция о признании осуществленным расходом и включении в состав соответствующих расходов выплаты процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, на конец месяца соответствующего налогового периода дополнена текстом "независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором".

Итак, проблема с признанием в расходах процентов по договорам, предусматривающим отсрочку их уплаты займодавцу, существует.

Это вынужден был признать и Минфин России.

В письме от 29.04.2013 N 03-03-10/15072 констатируется тот факт, что на основании Постановления Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09 начинает формироваться судебная практика, в соответствии с которой равномерный учет организациями процентов по долговым обязательствам в ряде случаев признается неправомерным. В качестве примера Минфин приводит Постановление ФАС Московского округа от 05.07.2012 N А41-20293/11.

Позиция Минфина России, заключающаяся в том, что проценты по всем видам заимствования должны признаваться равномерно в течение всего срока действия договора займа, вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов, была ранее согласована с ФНС России (письмо от 17.03.2010 N 3-2-06/22). Вместе с тем из анализа правоприменительной практики следует, что территориальные налоговые органы придерживаются иной позиции.

Учитывая изложенное, Минфин России просит уточнить позицию ФНС России по вопросу о порядке включения в налоговую базу по налогу на прибыль организаций расходов (доходов) в виде процентов по долговым обязательствам.

ФНС России, в свою очередь, выпустила письмо от 25.06.2013 N ЕД-4-3/11519@, в котором в целом подтверждается тот факт, что в соответствии с нормами главы 25 НК РФ проценты должны учитываться в расходах равномерно в течение всего срока договора займа. Но при этом в письме сделана оговорка:

"В то же время изложенное выше не исключает возможности при соблюдении налогоплательщиками положений отдельных статей гл. 25 НК РФ предъявления организациям налоговой претензии, в случае если в их действиях будет установлен и подтвержден факт получения необоснованной налоговой выгоды.

В таком случае в ходе проведения контрольных мероприятий должны выявляться и подтверждаться обстоятельства необоснованности получения налоговой выгоды. При этом обязанность доказывания обстоятельств необоснованности получения налоговой выгоды налогоплательщиком лежит на налоговом органе.

При рассмотрении данных обстоятельств необходимо учитывать правовую позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в п. 1 Постановления Пленума от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", исходя из положений которого следует, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета".

В этой связи еще раз обратим внимание на то, что с 1 января 2014 г. п. 8 ст. 272 НК РФ действует в новой редакции. Теперь в нем, в отличие от прежней редакции, присутствует прямое указание на то, что проценты признаются в расходах ежемесячно "независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором".

Новая редакция однозначно указывает на то, что проценты по договорам займа (кредита), предусматривающим отсрочку их уплаты, должны признаваться в расходах ежемесячно в течение всего срока действия договора (см. письма Минфина России от 26.03.2014 N 03-03-Р3/13369, от 17.02.2014 N 03-03-06/1/6387).

Однако полностью исключить вероятность спора с налоговой инспекцией по рассмотренной проблеме, на наш взгляд, все же нельзя.

Об этом, в частности, свидетельствует письмо ФНС России от 16.02.2015 N ГД-4-3/2289.

В этом письме в очередной раз подтверждается, что в соответствии с нормами НК РФ проценты должны признаваться в расходах ежемесячно независимо от сроков их фактической уплаты. Более того, в нем дается прямое указание налоговым органам при проведении проверок налогоплательщиков следовать именно этой позиции. Однако при этом ФНС все же допускает возможность иного подхода в ситуациях "предъявления организациям налоговой претензии в рамках правовой позиции ВАС РФ, изложенной в постановлении Пленума от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", с целью пресечения злоупотреблений, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (в том числе при создании искусственной ситуации, при которой появляется формальное основание учета расходов в условиях отсутствия реальных экономических обстоятельств)".

Проще говоря, это означает следующее: если вы заключаете договор займа (кредитный договор), предусматривающий отсрочку уплаты процентов, будьте готовы к тому, что налоговый орган при проверке может оспорить правомерность равномерного признания процентов в расходах.

При этом налоговики будут обосновывать свои претензии не тем, что организация-заемщик нарушает нормы главы 25 НК РФ, а тем, что в ее действиях усматривается желание получить необоснованную налоговую выгоду.

Претензии налоговиков, на наш взгляд, вполне реальны в случае заключения договора займа на длительный срок (несколько лет) с условием уплаты процентов по окончании срока действия договора (одновременно с возвратом основной суммы долга), если на момент проведения проверки договор продолжает действовать (т.е. начисленные и учтенные в расходах проценты фактически уплачены не были).

# 3.1.2.8. Безнадежные долги

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются суммы безнадежных долгов.

Если организация создает резерв по сомнительным долгам, то выявленные безнадежные долги списываются за счет средств резерва. Если сумма безнадежных долгов превышает величину начисленного резерва, то оставшаяся часть, не покрытая за счет средств резерва, списывается в состав внереализационных расходов.

Обратите внимание! Резерв по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли создается в отношении только тех долгов, которые возникли в связи с реализацией товаров (работ, услуг) (см. с. 373). В силу прямого указания подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ при выявлении безнадежных долгов, возникших в связи с реализацией товаров (работ, услуг), в состав внереализационных расходов списывается лишь та их часть, которая превышает сумму начисленного резерва.

Однако безнадежными могут быть признаны и долги, возникновение которых не связано с реализацией товаров (работ, услуг), например сумма аванса, перечисленного поставщику в счет предстоящей поставки товаров (письмо Минфина России от 04.09.2015 N 03-03-06/2/51088), или сумма долга по договору процентного или беспроцентного займа (письма Минфина России от 16.07.2015 N 03-03-06/3/40956, от 24.04.2015 N 03-03-06/1/23763).

Может ли организация признать в составе внереализационных расходов всю сумму такого безнадежного долга, независимо от наличия или отсутствия резерва по сомнительным долгам?

Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что такое право у организации есть.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.06.2014 N 4580/14 указано, что безнадежный долг, возникший не в связи с реализацией товаров (работ, услуг), не может участвовать в формировании резерва по сомнительным долгам в силу прямого указания закона (п. 1 ст. 266 НК РФ). Однако он может быть учтен в составе внереализационных расходов при расчете базы по налогу на прибыль в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ.

При этом положения НК РФ, согласно которым в случае создания резерва по сомнительным долгам списание безнадежных долгов осуществляется за счет сумм такого резерва и только не покрытая резервом сумма долга включается во внереализационные расходы, применимы лишь к ситуации, когда безнадежный долг возник в связи с реализацией товаров (работ, услуг).

В случае выявления безнадежного долга, который не связан с реализацией товаров (работ, услуг), организация не обязана покрывать его за счет резерва по сомнительным долгам, а может списать всю сумму долга непосредственно в состав внереализационных расходов.

# 3.1.2.8.1. Какие долги признаются безнадежными?

В налоговом учете безнадежными долгами признаются (ст. 266 НК РФ):

1) долги, по которым истек установленный срок исковой давности (здесь требования налогового и бухгалтерского законодательства совпадают);

2) долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения - на основании акта государственного органа или ликвидации организации;

3) долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства.

При этом, по мнению Минфина России, указанные долги могут быть признаны безнадежными, если они не обеспечены поручительством третьих лиц.

При наличии поручителя организация-кредитор не может признать задолженность безнадежной и учесть ее в составе убытков, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, даже при наличии перечисленных выше оснований (письмо Минфина России от 27.05.2013 N 03-03-06/1/19021).

По другим основаниям, кроме перечисленных выше, дебиторская задолженность в целях налогообложения прибыли безнадежной не признается и в составе расходов не учитывается.

В частности, не является основанием для признания задолженности безнадежной факт признания организации-должника банкротом.

В письме Минфина России от 04.03.2013 N 03-03-06/1/6313 задолженность организации, в отношении которой осуществляется процедура банкротства, включенная в реестр требований кредиторов, не может быть признана для целей налогообложения прибыли безнадежной и не учитывается в расходах при формировании налоговой базы по налогу на прибыль до завершения конкурсного производства. При этом длительность процедуры банкротства (даже если она длиться несколько лет) значения не имеет.

Чтобы учесть дебиторскую задолженность организации-банкрота в составе убытков, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, необходимо дождаться завершения конкурсного производства.

Обратите внимание! По мнению контролирующих органов, есть ситуации, когда дебиторская задолженность вообще ни при каких условиях не может быть списана в состав убытков, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Например, в письме Минфина России от 23.06.2014 N 03-03-06/1/29799 указано, что организация, которая ранее применяла упрощенную систему налогообложения, а потом перешла на общий режим, не может учесть в составе внереализационных расходов убытки от списания сумм безнадежных долгов, которые образовались в период применения упрощенной системы налогообложения.

А в письме Минфина от 24.04.2015 N 03-03-06/1/23763 высказано мнение о том, что безнадежной задолженностью в силу п. 3 ст. 279 НК РФ не может быть признана сумма по договору уступки права требования долга\*(102).

# 3.1.2.8.2. Документальное подтверждение

В бухгалтерском учете дебиторская задолженность списывается с баланса на основании соответствующего приказа (распоряжения), который издается руководителем на основании представленного бухгалтерией письменного обоснования. При этом списание безнадежной задолженности с баланса при наличии приказа руководителя производится независимо от наличия или отсутствия полного комплекта первичных документов, подтверждающих сумму и основание возникновения долга.

Для признания убытка в виде суммы безнадежного долга в целях налогообложения прибыли необходимо наличие первичных документов, подтверждающих сумму долга.

Суммы и даты образования безнадежных долгов могут быть подтверждены:

- договорами, в которых указаны даты сроков платежей;

- товарными накладными;

- актами выполненных работ либо оказанных услуг;

- актами приема-передачи товаров;

- актами выверки задолженности с организациями-дебиторами;

- актами инвентаризации дебиторской задолженности на конец отчетного (налогового) периода, свидетельствующими о том, что на момент списания указанная задолженность не погашена.

При списании задолженности по причине ликвидации организации-должника необходимо также иметь документ, подтверждающий ликвидацию организации-должника. Таким документом может служить выписка из ЕГРЮЛ, порядок получения которой установлен ст. 6 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (письмо Минфина России от 14.03.2014 N 03-03-06/1/11063).

По данному основанию может быть списана на убытки в том числе и задолженность недействующей организации, исключенной из ЕГРЮЛ в соответствии со ст. 64.2 ГК РФ.

В соответствии со ст. 64.2 ГК РФ, вступившей в силу с 1 сентября 2014 года, считается фактически прекратившим свою деятельность и подлежит исключению из ЕГРЮЛ в порядке, установленном законом о государственной регистрации юридических лиц, юридическое лицо, которое в течение 12 месяцев, предшествующих его исключению из указанного реестра, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операции хотя бы по одному банковскому счету (недействующее юридическое лицо).

При этом исключение недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ влечет правовые последствия, предусмотренные ГК РФ и другими законами применительно к ликвидированным юридическим лицам (п. 2 ст. 64.2 ГК РФ).

Таким образом, долги юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, могут быть признаны безнадежными в порядке, установленном ст. 266 НК РФ, с даты исключения такого юридического лица из ЕГРЮЛ (письмо Минфина России от 24.07.2015 N 03-01-10/42792).

При списании дебиторской задолженности по причине истечения срока исковой давности\*(103) налогоплательщику необходимо иметь не только документы, подтверждающие факт возникновения задолженности, но и документы, свидетельствующие о течении срока исковой давности.

В письме ФНС от 06.12.2010 N ШС-37-3/16955 указано, что документами, подтверждающими факт возникновения дебиторской задолженности, могут быть любые соответствующие требованиям ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" первичные документы о совершении хозяйственной операции, в результате которой образовался долг контрагента перед налогоплательщиком (накладные на передачу ценностей, акты приемки-сдачи работ (услуг), платежные документы и др.). При этом договор сам по себе первичным документом, свидетельствующим о совершении хозяйственной операции, в подавляющем большинстве случаев не является.

Что касается акта сверки, то данный документ, безусловно, не является первичным учетным документом, подтверждающим совершение хозяйственной операции, поскольку финансовое состояние сторон при этом не изменяется. При этом подписание акта сверки должником является совершением обязанным лицом действия, свидетельствующего о признании имеющегося долга со всеми вытекающими последствиями в виде продления срока исковой давности (см. Определение ВС РФ от 17.09.2014 N 306-КГ14-1683, которое включено в обзор судебных актов, направленных налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@).

После подписания сторонами такого акта срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до указанного перерыва, в новый срок не засчитывается. Таким образом, организация по основанию истечения срока исковой давности имеет право уменьшить налоговую базу на сумму дебиторской задолженности не ранее чем по истечении трех лет с даты последней сверки по этой задолженности (письмо Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39756).

Заметим, что арбитражные суды также в большинстве случаев считают, что при отсутствии первичных документов невозможно сделать вывод ни о правомерности самого списания задолженности, ни о периоде, когда она может быть учтена в составе расходов (постановления ФАС Московского округа от 14.08.2009 N КА-А40/7665-09-2, Восточно-Сибирского округа от 14.04.2010 N А10-3883/2009, Волго-Вятского округа от 04.10.2013 N А82-8329/2012, Центрального округа от 17.10.2013 N А48-4654/2012).

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 08.11.2012 N А11-6321/2011 указано, что для подтверждения права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на убытки в виде безнадежных долгов налогоплательщик должен документально подтвердить факт наличия дебиторской задолженности и истечение срока исковой давности для ее взыскания. К документам, подтверждающим указанные факты, относятся договоры, акты приема-передачи, письма, накладные и другие первичные документы.

Приказ о списании просроченной задолженности, бухгалтерская справка и акт инвентаризации расчетов не являются первичными документами, подтверждающими правомерность признания убытка в виде безнадежного долга.

ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу о том, что первичные документы, свидетельствующие об образовании дебиторской задолженности, являются основанием для включения дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов и подлежат хранению в течение четырех-пяти лет с момента списания дебиторской задолженности (Постановление от 02.07.2008 N А05-6193/2007).

# 3.1.2.8.3. Период признания в составе расходов

Налоговые органы настаивают на том, что задолженность может быть признана в расходах только в том периоде, когда наступили основания для ее списания.

Так, в письме Минфина России от 22.06.2011 N 03-03-06/1/373 указано, что в случае наличия нескольких оснований для признания задолженности безнадежной (истечение срока исковой давности и ликвидация организации-должника) задолженность признается безнадежной в том налоговом (отчетном) периоде, в котором имело место первое по времени возникновения основание для признания задолженности безнадежной.

Если, например, срок исковой давности по дебиторской задолженности истек в ноябре 2014 года, то организация должна учесть списанную задолженность при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2014 год. В такой ситуации списание задолженности в состав внереализационных расходов в 2015 году практически стопроцентно приведет к спору с налоговиками (см. письма Минфина России от 06.02.2015 N 03-03-06/1/4995, от 28.01.2013 N 03-03-06/1/38, УФНС по г. Москве от 13.04.2011 N 16-15/035618,1@).

Арбитражная практика по данному вопросу в течение многих лет была противоречива. Однако в 2010 году чаша весов окончательно склонилась в пользу налоговых органов.

Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что нормы главы 25 НК РФ не предоставляют налогоплательщику права на произвольный выбор налогового периода, в котором в состав внереализационных расходов включается безнадежная к взысканию задолженность. Задолженность может быть списана в состав внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, только в том налоговом периоде, в котором истек срок исковой давности (Постановление Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 N 1574/10).

Таким образом, налогоплательщик, проводя по состоянию на последнюю дату отчетного (налогового) периода инвентаризацию, по ее итогам должен определить сумму дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных к взысканию, и произвести их списание.

При этом, конечно же, во внимание следует принимать обстоятельства, свидетельствующие о перерыве течения срока исковой давности (в том числе и в связи с подписанием актов сверки - см. выше с. 368).

В настоящее время суды, рассматривающие аналогичные споры, следуют позиции ВАС РФ, признавая, что задолженность должна быть учтена в составе внереализационных расходов в том периоде, когда она стала безнадежной (см., например, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.01.2013 N А58-3501/2011, Западно-Сибирского округа от 05.10.2012 N А46-15471/2011, Московского округа от 21.05.2013 N А40-36607/12-107-180, от 26.07.2012 N А40-67788/11-140-297, Поволжского округа от 21.02.2012 N А72-2866/2011).

Учитывая позицию налоговых органов и арбитражную практику, настоятельно рекомендуем списывать задолженность на убытки того налогового периода, в котором возникли обстоятельства, свидетельствующие о ее безнадежности (в частности, периода, в котором истек срок исковой давности).

# 3.1.2.9. Убытки от хищений

Согласно подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

При этом в подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ прямо указано, что факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Минфин России, разъясняя порядок применения подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ, всегда указывал на то, что документом уполномоченного органа, подтверждающим факт отсутствия виновных лиц, является постановление следователя о прекращении уголовного дела.

В частности, в письме Минфина России от 06.12.2012 N 03-03-06/1/630 говорится о том, что датой признания убытка от недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц является дата вынесения следователем соответствующего постановления.

Очевидно, что указанная позиция Минфина России делает практически невозможным применение подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ магазинами, осуществляющими розничную торговлю через залы самообслуживания.

Кражи товаров в магазинах самообслуживания являются, увы, неотъемлемой спецификой этого вида деятельности. Сколько охранников ни ставь, сколько камер ни вешай, товары из залов самообслуживания крали, крадут и будут красть. При этом очевидно, что выявляемая недостача в большинстве случаев не может быть отнесена на конкретных виновных лиц ввиду невозможности установления таковых.

Соответственно, требование о возбуждении уголовного дела, в ходе расследования которого не могут быть установлены виновные в хищении лица, является для рассматриваемой ситуации избыточным. Поэтому допущение учета спорных убытков от хищений в залах самообслуживания в составе расходов для целей налогообложения только при условии вынесения следователем постановления о приостановлении предварительного следствия либо постановления о прекращении уголовного дела изначально является нереализуемым предписанием.

Именно этим и руководствовался ВАС РФ, который в своем Решении от 04.12.2013 N ВАС-13048/13 пришел к выводу, что постановление следователя органов внутренних дел Российской Федерации не является необходимым условием для подтверждения в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, недостачи товаров при неустановлении виновных лиц.

Позиция ВАС РФ заставила чиновников Минфина России несколько изменить свою позицию.

Сначала появилось письмо Минфина от 07.04.2014 N 03-03-10/15517, в котором указано, что для учета рассматриваемых убытков у организации должны быть соответствующие первичные документы. При этом о документах уполномоченных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, в письме даже не упоминается.

На этом основании многие специалисты сделали вывод о том, что для признания убытков в виде недостачи товаров в магазинах самообслуживания достаточно регулярно проводить инвентаризацию и фиксировать недостачи в инвентаризационных ведомостях и актах. Этих документов будет достаточно для правомерного уменьшения налоговой базы на сумму убытков от хищения товаров на основании подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ.

Однако письмо Минфина от 09.06.2014 N 03-03-06/1/27629 показало, что чиновники не готовы так просто сдать свои позиции.

В этом письме обращается внимание на то, что в своем решении ВАС РФ не опроверг необходимость подтверждения факта отсутствия виновных лиц при признании для целей налогообложения прибыли расходов в виде недостач товаров другими документами, выданными уполномоченными органами государственной власти.

На основании ст. 313 НК РФ налоговые и иные органы, конечно, не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Поэтому Минфин России больше не настаивает на том, что для учета рассматриваемых убытков налогоплательщик должен иметь именно соответствующее постановление следователя. Но, по сути, позиция чиновников осталась неизменной - для возможности учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль расходов в виде недостач товаров, возникающих в торговых залах магазинов самообслуживания, факт отсутствия виновных лиц должен быть подтвержден документами, выданными уполномоченными органами государственной власти.

Аналогичные выводы можно найти в письмах Минфина России от 21.05.2015 N 03-03-06/1/29177 и от 01.12.2014 N 03-03-06/1/61228.

Что это могут быть за документы? Какие уполномоченные органы могут подтвердить отсутствие виновных лиц? Ответ напрашивается один - без постановления следователя вам все равно не обойтись. Иначе спор с налоговиками более чем вероятен.

Несмотря на позицию ВАС РФ, учет убытков в виде недостач товаров без соответствующего постановления следователя с большой долей вероятности приведет к спору с налоговым органом.

Организациям торговли остается лишь ждать, когда в главу 25 НК РФ будут внесены давно обещанные поправки, которые позволят учесть убытки в виде недостач товаров в залах самообслуживания исключительно на основании первичных документов, подтверждающих факт недостачи.

Заметим, что изложенные выше проблемы поджидают вас и в случае обнаружения излишков и недостач в результате пересортицы, выявленной при инвентаризации.

Очевидно, что стоимость выявленных излишков без всяких условий придется включить в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль.

При этом, чтобы учесть в расходах недостачи, одного акта инвентаризации, по мнению Минфина России, мало. Как указано в письме от 01.12.2014 N 03-03-06/1/61228, учет таких убытков возможен, если факт отсутствия виновных лиц документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

# 3.1.3. Резервы

# 3.1.3.1. Резерв по сомнительным долгам

Глава 25 НК РФ позволяет организациям создавать резерв по сомнительным долгам, отчисления в который уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (включаются в состав внереализационных расходов - подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом нужно учитывать, что, во-первых, резерв по сомнительным долгам могут создавать только те организации, которые исчисляют налог на прибыль методом начисления, и, во-вторых, создание такого резерва должно быть предусмотрено учетной политикой для целей налогообложения.

В отличие от бухгалтерского учета\*(104), создание резерва по сомнительным долгам в налоговом учете является правом организации, а не обязанностью.

Кроме того, сам порядок создания резерва по сомнительным долгам, установленный ст. 266 НК РФ, сильно отличается от правил, предусмотренных бухгалтерским законодательством.

При формировании резерва в целях налогообложения можно учитывать только просроченную задолженность покупателей за поставленные им товары (выполненные работы, оказанные услуги).

Любые иные долги, даже если они просрочены и ничем не обеспечены (например, задолженность по договору займа), в расчет суммы резерва в налоговом учете не включаются. Этот вывод справедлив, в частности, в отношении задолженности, возникшей в результате перечисления аванса поставщику. Перечисленные авансы ни при каких условиях при создании налогового резерва по сомнительным долгам не учитываются (письмо Минфина России от 04.09.2015 N 03-03-06/2/51088).

Пунктом 1 ст. 266 НК РФ определено, что сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Поэтому в резерв по сомнительным долгам нельзя включить задолженность, если она обеспечена поручительством или залогом (письмо Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39756).

Этот вывод справедлив и в том случае, если организация-поручитель находится в стадии банкротства (письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-03-06/1/7).

Кроме того, в резерв не включается задолженность по уплате взысканных арбитражным судом процентов за пользование чужими денежными средствами (письмо Минфина России от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29315).

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, от 06.08.2010 N 03-03-06/1/528).

Однако в 2013 году Президиум ВАС РФ признал этот подход не соответствующим нормам главы 25 НК РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.03.2013 N 13598/12 указано, что глава 25 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 включено в Обзор практики рассмотрения налоговых споров, который Федеральная налоговая служба направила нижестоящим налоговым органам для использования в работе (письмо ФНС от 24.12.2013 N СА-4-7/23263). Поэтому можно считать, что еще одним спорным вопросом стало меньше.

Это подтверждает и письмо УФНС 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 НК РФ, может учесть по такому контрагенту всю сумму дебиторской задолженности.

Статья 266 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 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.

Заметим, что при формировании резерва суммы сомнительной задолженности учитываются в размерах, предъявленных продавцом покупателю, включая сумму НДС (письмо Минфина России от 11.06.2013 N 03-03-06/1/21726).

Кроме того, определена максимальная величина резерва, которую можно признать в целях налогообложения - 10% величины выручки отчетного (налогового) периода (без учета НДС).

В главе 25 НК РФ нет норм, обязывающих в конце года восстанавливать неиспользованные суммы резерва. Пункт 5 ст. 266 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.

Пример 3.3

Учетной политикой для целей налогообложения на 2015 год предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. В 2014 году резерв также создавался.

Неиспользованный остаток резерва на 1 января 2015 года - 550 000 руб.

Результаты инвентаризации дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги) за 2015 год:

руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дебиторская задолженность с учетом НДС | Результаты инвентаризации на следующие даты | | | |
| 31.03 | 30.06 | 30.09 | 31.12 |
| 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 год:

I квартал - 1000 000 руб.;

полугодие - 2500 000 руб.;

9 месяцев - 5000 000 руб.;

год - 7000 000 руб.

Формирование и использование резерва в течение 2015 года происходит следующим образом:

руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | N строки | Данные на следующие даты | | | |
| 31.03 | 30.06 | 30.09 | 31.12 |
| Расчет суммы резерва по данным инвентаризации дебиторской задолженности | 1 | 500 000 | 300 000 | 650 000 | 550 000 |
| Максимальный размер резерва (10% выручки отчетного (налогового) периода) | 2 | 100 000 | 250 000 | 500 000 | 700 000 |
| Сумма создаваемого резерва (строка 1, но не более строки 2) | 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 - строка 4) | 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 - строка 6) | 7 | 100 000 | 200 000 | 500 000 | 550 000 |

Сумма резерва по строке 1 определяется по данным инвентаризации дебиторской задолженности на соответствующую дату. В эту сумму включается вся просроченная задолженность покупателей и заказчиков со сроком возникновения свыше 90 дней и 50% задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней.

В строке 5 таблицы отражается величина, подлежащая включению в состав внереализационных доходов (-) или расходов (+) на соответствующую дату.

В нашем примере по окончании I квартала 2015 года организации необходимо уменьшить сумму резерва на 450 000 руб., включив эту сумму 31 марта 2015 года в состав внереализационных доходов.

В дальнейшем в течение 2015 года при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в состав внереализационных расходов включаются суммы отчислений в резерв:

30 июня - 150 000 руб.;

сентября - 300 000 руб.;

декабря - 50 000 руб.

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.

# 3.1.3.2. Резерв на оплату отпусков

В главе 25 НК РФ заложена возможность создания резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. Этот резерв создается с целью равномерного учета для целей налогообложения расходов на оплату отпусков работников.

Решение о создании резерва принимается организацией самостоятельно и закрепляется в приказе об учетной политике для целей налогообложения\*(105).

Порядок формирования резерва для целей налогообложения прибыли установлен в ст. 324.1 НК РФ.

Закрепив в приказе об учетной политике для целей налогообложения решение о создании резерва на оплату отпусков, организация должна рассчитать предельную сумму и ежемесячный процент отчислений в резерв.

Для этого составляется специальный расчет (смета), который оформляется как приложение к приказу об учетной политике организации.

Алгоритм расчета таков.

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 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) к годовому размеру расходов на оплату труда (п. 2).

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 Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/4/116).

Обратите внимание! Суммы компенсаций за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работникам при увольнении, в налоговом учете не могут быть списаны за счет резерва на отпуска. Соответствующие расходы учитываются в составе расходов на оплату труда на основании ст. 255 НК РФ в том периоде, когда они были фактически начислены. Этот вывод основан на том, что расходы на оплату отпусков (п. 7 ст. 255 НК РФ) и денежные компенсации за неиспользованный отпуск (п. 8 ст. 255 НК РФ) являются в целях налогообложения разными видами расходов на оплату труда (письма Минфина России от 03.05.2012 N 03-03-06/4/29, УФНС по г. Москве от 04.06.2014 N 16-15/054509).

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 НК РФ недоиспользованные на последний день 2015 года суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы 2015 года (в составе внереализационных доходов).

Резерв на отпуска может иметь остаток, переносимый на следующий год. Порядок определения остатка резерва, который может быть перенесен на следующий год, закреплен в п. 4 ст. 324.1 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 324.1 НК РФ в конце года организация должна рассчитать сумму резерва, приходящуюся на неиспользованные отпуска. Эта сумма определяется исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованных отпусков на конец года\*(106).

В письме Минфина России от 11.01.2013 N 03-03-06/1/4 поясняется, что неиспользованные дни отпуска за конкретный календарный год могут быть определены только по состоянию на последний день календарного года.

Кроме того, резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен, по мнению Минфина, исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений соответствующих страховых взносов по каждому работнику.

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 Минфина России от 02.09.2014 N 03-03-06/1/43925).

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованных отпусков 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 неиспользованных отпусков оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, если некоторые работники не использовали в 2015 году полагающиеся им отпуска, организация может иметь на конец года остаток резерва, сумма которого должна быть подтверждена результатами инвентаризации.

При этом расходы на оплату отпусков, перешедших на следующий год, осуществляются за счет средств резерва, перешедшего с 2015 года на следующий год.

Если все работники в 2015 году использовали свое право на отпуск, то остаток резерва на конец года должен быть равен нулю.

Наличие переходящего остатка возможно только в том случае, если часть работников в 2015 году не использовала свое право на отпуск, при условии, что учетной политикой организации на 2016 год также предусмотрено создание резерва на оплату отпусков.

В противном случае (если организация меняет учетную политику и в 2016 году отказывается от создания такого резерва) весь остаток резерва, выявленный на 31 декабря 2015 года, подлежит включению в состав внереализационных доходов организации (п. 5 ст. 324.1 НК РФ) (письмо Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 направлено налоговым органам письмом ФНС от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@).

# 3.1.3.3. Резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам года

В главе 25 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.

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 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 НК РФ не определен.

В этой связи в письме 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.

# 3.1.4. Операции с амортизируемым имуществом

# 3.1.4.1. Формирование первоначальной стоимости

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Если организация приобретает аварийные здания и сооружения, подлежащие сносу, с целью строительства новых объектов на соответствующем земельном участке, то затраты на их приобретение, а также затраты на осуществление работ по сносу таких зданий и сооружений являются затратами по созданию амортизируемого имущества и формируют первоначальную стоимость новых объектов (письмо Минфина России от 07.08.2015 N 03-03-06/45638).

В первоначальную стоимость строящегося здания включаются также расходы, связанные с изготовлением и утверждением проектно-сметной документации по строительству здания (письмо Минфина России от 09.06.2015 N 03-03-06/1/33422).

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Обратите внимание! Если работы по реконструкции (модернизации) объекта основных средств были выполнены сторонним лицом и переданы организации безвозмездно, то, по мнению Минфина России, первоначальная стоимость реконструированного (модернизированного) основного средства не подлежит увеличению в связи с тем, что организация не производила расходы на реконструкцию основного средства (письмо Минфина России от 01.09.2015 N 03-03-06/1/50225).

Заметим, что в общем случае стоимость работ по проведению реконструкции (модернизации) основного средства, полученных безвозмездно, включается во внереализационный доход организации. Сумма такого внереализационного дохода определяется в соответствии с рыночными ценами (п. 8 ст. 250 НК РФ).

При этом из общего правила есть ряд исключений, предусмотренных ст. 251 НК РФ. В частности, в соответствии с подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ не включаются в налоговую базу у организации-арендодателя (организации-ссудодателя) доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем).

# 3.1.4.2. Начисление амортизации после модернизации (реконструкции)

Расходы на реконструкцию (модернизацию) объектов основных средств и в бухгалтерском, и в налоговом учете увеличивают первоначальную стоимость объектов.

При этом организация имеет право увеличить и срок полезного использования (СПИ) реконструированного объекта. В бухгалтерском учете СПИ может быть увеличен без каких-либо ограничений, однако в целях налогообложения прибыли увеличение СПИ возможно только в пределах той амортизационной группы, в которую входит реконструированный (модернизированный) объект (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Изменение первоначальной стоимости, равно как и СПИ (если он меняется), очевидно, требует перерасчета ежемесячной суммы амортизации, которая начислялась по объекту до реконструкции (модернизации).

Обратите внимание! Минфин России считает, что в целях налогообложения прибыли установлен только один способ начисления амортизации - согласно п. 2 ст. 259.1 НК РФ 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. При этом изменение нормы амортизации, в том числе и после завершения реконструкции (модернизации), Налоговым кодексом не предусмотрено (письма Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39775, от 11.02.2014 N 03-03-06/1/5446).

Таким образом, по мнению Минфина России, сумма амортизации после завершения реконструкции (модернизации) объекта должна рассчитываться с применением прежней нормы амортизации, независимо от того, увеличила организация СПИ объекта или оставила его прежним.

Этот порядок следует применять и в случае реконструкции (модернизации) полностью самортизированного основного средства. Расходы на реконструкцию (модернизацию) увеличивают первоначальную стоимость такого основного средства. При этом у объекта появляется остаточная стоимость, которая равна затратам на реконструкцию (модернизацию), которая и будет списываться путем начисления амортизации по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию (письмо Минфина России от 25.03.2015 N 03-03-06/1/16234).

Очевидно, что при таком подходе норма, закрепленная в п. 2 ст. 258 НК РФ, предоставляющая налогоплательщикам право увеличивать СПИ реконструированных (модернизированных) объектов (пусть даже с ограничением границами соответствующей амортизационной группы), лишена всякого смысла.

Зачем увеличивать срок, если это никак не повлияет на сумму амортизации?

В этой связи обратим внимание на еще одно разъяснение Минфина.

В письме Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39775 указано, что если изменение технических характеристик реконструируемого или модернизируемого объекта приводит к изменению ОКОФ, то в этой ситуации следует говорить о создании нового основного средства. Тогда по этому новому объекту организация установит новый СПИ в общем порядке, установленном ст. 258 НК РФ (исходя из нового ОКОФ).

Нельзя не сказать, что еще три года назад чиновники Минфина России допускали возможность пересчета нормы амортизации в случае изменения СПИ после завершения реконструкции (модернизации). В письме Минфина России от 26.09.2012 N 03-03-06/1/503 было указано, что остаточную стоимость реконструированных (модернизированных) основных средств, включая стоимость произведенной реконструкции, модернизации или технического перевооружения, следует продолжать амортизировать по нормам, которые определены с учетом увеличившегося срока полезного использования основных средств, но в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Однако позиция ведомства, как видим, изменилась. И в настоящее время, на наш взгляд, организациям, реконструирующим (модернизирующим) основные средства, даже не надо задумываться над вопросом о сроке полезного использования. Оставляйте в налоговом учете срок без изменения и продолжайте амортизировать объект с применением прежней нормы амортизации.

Пример 3.4

Организация в январе 2013 года приобрела объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта - 80 000 руб. Срок полезного использования - четыре года. Метод начисления амортизации - линейный.

Годовая норма амортизации по объекту - 25% (100% : 4 года).

Годовая сумма амортизации - 20 000 руб. (80 000 руб. х 25%).

Ежемесячная сумма амортизации - 1666,67 руб. (20 000 руб. : 12 мес.).

В январе 2015 года проведена модернизация объекта на сумму 10 000 руб. При этом после завершения модернизации срок полезного использования оставлен без изменения.

Первоначальная стоимость объекта после завершения модернизации составила 90 000 руб. (80 000 руб. + 10 000 руб.).

Остаточная стоимость объекта после завершения модернизации - 50 000 руб. (80 000 руб. - 40 000 руб. + 10 000 руб.).

С учетом позиции Минфина России, годовая сумма амортизации по объекту определяется исходя из новой первоначальной стоимости (90 000 руб.) с применением прежней нормы амортизации (25%). Таким образом, годовая сумма амортизации составит 22 500 руб. (90 000 руб. х 25%). Следовательно, с февраля 2015 года в налоговом учете в составе расходов будет признаваться амортизация по модернизированному объекту в сумме 1875 руб. (22 500 руб. : 12 мес.).

Заметим, что в бухгалтерском учете действуют иные правила.

В пункте 60 Методических указаний по учету ОС приведен алгоритм, который предполагает начисление бухгалтерской амортизации исходя из остаточной стоимости модернизированного (реконструированного) объекта и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения, если он был увеличен)\*(107).

Предположим, что в условиях примера 3.4 в бухгалтерском учете по объекту изначально был установлен тот же срок полезного использования, что и в налоговом - четыре года. Метод начисления амортизации - тоже линейный.

При таких условиях в бухгалтерском учете после завершения модернизации объекта амортизация будет начисляться исходя из его остаточной стоимости - 50 000 рублей - и оставшегося срока полезного использования - два года (предполагаем, что в бухгалтерском учете срок также решено было не менять\*(108)).

Тогда годовая сумма амортизационных отчислений составит 25 000 рублей (50 000 руб. : 2 года), а ежемесячная сумма амортизации - 2083,33 рубля (25 000 руб. : 12 мес.).

Таким образом, согласно позиции Минфина России порядок начисления амортизации после завершения реконструкции (модернизации) в налоговом учете отличается от порядка, установленного бухгалтерским законодательством. Поэтому даже если до реконструкции (модернизации) организации удавалось амортизировать объект в бухгалтерском и налоговом учете одинаково, то после реконструкции (модернизации) данные бухгалтерского и налогового учета точно перестанут совпадать.

Обратим внимание на еще один момент.

Начисление амортизации исходя из первоначально установленной нормы приводит к тому, что объект в налоговом учете будет амортизироваться в течение срока, превышающего срок полезного использования.

Так, в рассмотренном примере 3.4 оставшийся срок полезного использования объекта составляет два года, т.е. 24 месяца. При начислении амортизации в сумме 1875 рублей в месяц остаточная стоимость объекта спишется до нуля за 27 месяцев (1875 руб. х 26 мес. + 1250 руб. = 50 000 руб.)\*(109). То есть после истечения срока полезного использования объект в налоговом учете будет амортизироваться еще три месяца.

Имейте в виду: никакого "криминала" в этом нет. Ведь в соответствии с п. 5 ст. 259.1 НК РФ начисление амортизации с истечением срока полезного использования не прекращается. Условиями прекращения начисления амортизации по объекту основных средств при линейном методе являются либо полное списание его стоимости, либо его выбытие из состава амортизируемого имущества.

# 3.1.4.3. Амортизационная премия

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 главе 25 НК РФ предусмотрена возможность учесть часть капитальных затрат в расходах единовременно (сразу) (так называемая амортизационная премия).

В соответствии с п. 9 ст. 258 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.

По основным средствам, входящим в первую, вторую, восьмую - десятую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии составляет 10% суммы произведенных капитальных вложений. В отношении основных средств, входящих в третью - седьмую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии равен 30% суммы капитальных вложений.

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

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.

При приобретении основных средств организация может включить в расходы отчетного (налогового) периода до 10% (а по основным средствам, входящим в третью-седьмую амортизационные группы, до 30%) первоначальной стоимости приобретенных объектов.

Если организация приобрела основное средство, то в соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ амортизационная премия должна быть списана в состав косвенных расходов в том месяце, на который приходится дата начала амортизации этого основного средства.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Таким образом, амортизационная премия списывается на расходы в месяце, следующем за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию.

При проведении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению основных средств в расходах можно единовременно учесть до 10% (а в отношении основных средств, входящих в третью-седьмую амортизационные группы, до 30%) стоимости произведенных работ.

Затраты в виде амортизационной премии в случаях реконструкции (модернизации) основного средства признаются расходами того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата изменения его первоначальной стоимости (письма Минфина России от 29.09.2014 N 03-03-06/1/48511, от 20.08.2014 N 03-03-06/1/41628, от 28.05.2013 N 03-03-06/1/19228, от 04.12.2009 N 03-03-06/1/788, от 22.01.2008 N 03-03-06/1/29).

При этом в письме Минфина России от 09.06.2015 N 03-03-06/1/33417 разъясняется, что датой изменения первоначальной стоимости объекта основных средств является дата окончания соответствующих работ, подтвержденная документом, оформленным в соответствии с требованиями п. 1 ст. 252 НК РФ.

Если вы продаете объект основных средств, в отношении которого ранее была применена амортизационная премия, имейте в виду, что при определенных условиях глава 25 НК РФ обязывает налогоплательщиков при продаже объектов восстанавливать амортизационную премию в составе доходов.

Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ обязанность восстанавливать ранее признанную в расходах амортизационную премию возникает при одновременном выполнении двух условий:

1) организация продает объект лицу, являющемуся взаимозависимым с организацией-продавцом\*(110);

2) с момента ввода объекта в эксплуатацию до момента его продажи прошло менее пяти лет.

При этом остаточная стоимость проданного объекта определяется так:

- если амортизационная премия в составе доходов не восстанавливается, то остаточная стоимость равна первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму амортизационной премии и сумму начисленной амортизации (п. 1 ст. 257 НК РФ);

- если амортизационная премия восстанавливается в составе доходов, то остаточная стоимость равна первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Проиллюстрируем эти правила на конкретных примерах.

Пример 3.5

Организация в марте 2012 года приобрела и ввела в эксплуатацию оборудование первоначальной стоимостью 550 000 руб. Срок полезного использования - 50 месяцев, метод начисления амортизации - линейный.

В соответствии со своей учетной политикой на 2012 год организация в апреле 2012 года признала в расходах сумму амортизационной премии в размере 30% первоначальной стоимости оборудования - 165 000 руб. В марте 2015 года оборудование продано за 160 000 руб. (без НДС). За период использования оборудования в деятельности организации в расходах в целях налогообложения прибыли были признаны следующие суммы:

- амортизационная премия - 165 000 руб.;

- амортизация за период с апреля 2012 года по март 2015 года в сумме 277 200 руб. ((550 000 руб. - 165 000 руб.) : 50 мес. х 36 мес.).

Вариант 1. Покупатель - независимое лицо

Амортизационная премия в составе доходов не восстанавливается. Остаточная стоимость проданного объекта составит 107 800 руб. (550 000 руб. - 165 000 руб. - 277 200 руб.).

В марте 2015 года организация должна отразить в налоговом учете доходы и расходы, связанные с реализацией объекта основных средств: выручка от реализации - 160 000 руб.; остаточная стоимость - 107 800 руб.

В итоге получена прибыль от реализации основного средства в размере 52 200 руб. (160 000 руб. - 107 800 руб.).

Вариант 2. Покупатель - лицо, взаимозависимое с организацией-продавцом

В периоде продажи объекта в составе внереализационных доходов признается сумма амортизационной премии - 165 000 руб.

Остаточная стоимость проданного объекта составит 272 800 руб. (550 000 руб. - 277 200 руб.).

В марте 2015 года организация должна отразить в налоговом учете следующие доходы и расходы:

внереализационный доход (восстановленная амортизационная премия) - 165 000 руб.;

выручка от реализации объекта - 160 000 руб.;

остаточная стоимость объекта - 272 800 руб.

В итоге получен убыток от реализации объекта основных средств в размере 112 800 руб. (160 000 руб. - 272 800 руб.), который будет призваться в расходах не единовременно, а равномерно в течение оставшегося срока полезного использования объекта (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Пример 3.5 наглядно показывает, в чем состоит смысл требования о восстановлении амортизационной премии при продаже объекта взаимозависимому лицу. Если продажа происходит по явно заниженной цене, то применение механизма восстановления не позволяет единовременно учесть в расходах полученный убыток.

Если же продажа объекта осуществляется по цене, выше остаточной стоимости (первоначальная стоимость минус амортизация), то никакой разницы в итоге не будет.

Обратите внимание! Амортизационная премия может применяться как в отношении расходов на приобретение основных средств, так и в отношении расходов на их реконструкцию (модернизацию). При этом обязанность восстановить амортизационную премию возникает, если объект продается до истечения пяти лет именно с момента его ввода в эксплуатацию.

Если организация применила амортизационную премию в отношении расходов на реконструкцию объекта, а потом продала этот объект до истечения пяти лет с момента завершения реконструкции, то у организации не возникает обязанности по восстановлению амортизационной премии, примененной в отношении расходов на реконструкцию, если с момента ввода в эксплуатацию данного основного средства прошло более пяти лет (письмо Минфина России от 13.04.2015 N 03-03-06/1/20848).

# 3.1.4.4. Повышающие коэффициенты

Статья 259.3 НК РФ предусматривает возможность применения повышающих коэффициентов при начислении амортизации (эти коэффициенты увеличивают основную норму амортизации).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ повышающий коэффициент в размере не выше 2 может применяться в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Имейте в виду: в настоящее время этот коэффициент может применяться в отношении только тех амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года.

Возникает вопрос: можно ли применять этот коэффициент в отношении основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года, а уже после этой даты были подвергнуты реконструкции (модернизации)?

Минфин России считает, что можно. В письме от 23.01.2015 N 03-03-06/1/1777 указано, что после проведения модернизации объекта основных средств, принятого на учет до 1 января 2014 года, организация вправе продолжить применение в отношении такого объекта специального коэффициента до полного списания стоимости данного амортизируемого имущества (с учетом расходов на модернизацию).

# 3.1.5. Объекты обслуживающих производств и хозяйств

Статьей 275.1 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ОПХ).

Для целей главы 25 НК РФ к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства (включая общежития для приезжих), социально-культурной сферы (детские лагеря отдыха, санатории, базы отдыха и т.п.), учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

В соответствии со ст. 275.1 НК РФ организации, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов ОПХ, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Обратите внимание! Минфин России считает, что к деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, относятся в том числе и операции по реализации объектов основных средств, используемых в этой деятельности. Поэтому операции по реализации таких объектов основных средств должны учитываться не в общей налоговой базе по основной деятельности организации, а в отдельной налоговой базе, определяемой для объектов ОПХ в соответствии с положениями ст. 275.1 НК РФ (письмо Минфина России от 07.08.2015 N 03-03-06/1/45721).

Порядок учета налогов и сборов, связанных с деятельностью объектов ОПХ, разъяснен в письме Минфина России от 22.06.2015 N 03-03-06/1/35994.

В письме указано, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по которым она является налогоплательщиком (за исключением НДС, акцизов, налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду). Основанием для учета подобных расходов являются суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет.

Учитывая, что налог на имущество и налог на землю исчисляются с единой налоговой базы (без распределения на обслуживающие производства и основную деятельность), эти налоги учитываются в уменьшение прибыли в сумме, отраженной в декларации (т.е. учитываются при определении общей налоговой базы по основной деятельности организации).

В то же время страховые платежи во внебюджетные фонды подлежат распределению, поскольку базой для налога является выплата конкретному сотруднику. Поэтому страховые взносы, начисленные на выплаты в пользу работников подразделений, связанных с использованием объектов ОПХ, учитываются в отдельной налоговой базе, определяемой в соответствии со ст. 275.1 НК РФ.

В этой связи заметим, что в отношении имущественных налогов (налог на землю и налог на имущество) чиновники ранее занимали другую позицию. В письме Минфина России от 28.02.2008 N 03-03-05/14 было указано, что расходы в виде сумм земельного налога по земельным участкам, занятым непроизводственными объектами, учитываются для целей налогообложения прибыли в соответствии с особенностями, предусмотренными ст. 275.1 НК РФ.

В случае если подразделением организации получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость товаров, работ, услуг, реализуемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием объектов ОПХ, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

- если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, можно перенести на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Таким образом, для определения возможности признания для целей налогообложения убытка от деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, необходимо сравнить их показатели с показателями специализированной организации, осуществляющей аналогичную деятельность.

В случае отсутствия на территории субъекта Российской Федерации объекта ОПХ, с деятельностью которого можно произвести сравнение, для сравнения можно использовать показатели специализированной организации, расположенной на территории ближайшего субъекта Российской Федерации, с учетом необходимых корректировок, учитывающих сопоставимость условий деятельности. Такое мнение высказано в письме Минфина России от 26.01.2015 N 03-03-06/1/2161.

Согласно ч. 7 ст. 275.1 НК РФ организации, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов ОПХ, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

Если указанное выше процентное соотношение не соблюдается, то полученный убыток может быть учтен при расчете общей налоговой базы только при соблюдении специальных условий, установленных ст. 275.1 НК РФ (см. выше).

Расчет процентного отношения работников организации к численности работающего населения определенного населенного пункта производится исходя из общего количества работников организации с учетом всех филиалов и иных обособленных подразделений и численности работающего населения того населенного пункта, в котором расположен объект обслуживающих производств и хозяйств.

В письме Минфина России от 16.02.2015 N 03-03-10/6876 разъясняется, что показатель "численность работающего населения" в целях применения положений ст. 275.1 НК РФ соответствует показателю "численность занятого населения", представляющему собой составную часть экономически активного населения.

По данным Росстата (письмо от 12.04.2013 N МД-08-2/1168-ДР) информация о численности занятого населения по всем населенным пунктам собирается при проведении Всероссийских переписей населения один раз в 10 лет.

Соответственно, в целях применения ст. 275.1 НК РФ должна использоваться информация о численности работающего населения (численности занятого населения) соответствующего населенного пункта из официальных данных Росстата и его территориальных органов, сформированных по данным последней Всероссийской переписи населения.

# 3.1.6. Нулевая ставка по налогу на прибыль для организаций, занимающихся образовательной и (или) медицинской деятельностью

Организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность, с 1 января 2011 года получили возможность применять нулевую ставку по налогу на прибыль при соблюдении ими условий, установленных ст. 284.1 НК РФ (п. 1.1 ст. 284 НК РФ).

Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, подпадающих под нулевую ставку, утвержден Постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 N 917.

Организация, изъявившая желание применять налоговую ставку 0%, не позднее чем за один месяц до начала налогового периода\*(111), с которого она намерена использовать эту льготную ставку, должна подать в налоговый орган по месту своего нахождения:

- заявление;

- копию лицензии (лицензий) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданной (выданных) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание! Если организация перешла на применение нулевой ставки и планирует применять ее в течение нескольких лет, то ежегодно представлять в налоговые органы указанные выше документы не требуется. Заявление о переходе на применение налоговой ставки 0% представляется организацией однократно на весь период применения налоговой ставки 0% (письмо Минфина России от 27.12.2011 N 03-03-06/4/151).

Нулевая ставка применяется организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, ко всей налоговой базе, определяемой такими налогоплательщиками (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пунктами 3 и 4 ст. 284 НК РФ), в течение всего налогового периода.

Соответствующие налогоплательщики вправе применять налоговую ставку 0%, если они удовлетворяют следующим условиям:

1) организация имеет лицензию (лицензии) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание! Переоформление лицензии в течение года (например, в связи с реорганизацией в форме преобразования или в связи с изменением наименования) не приводит к утрате права на применение нулевой ставки (письмо Минфина России от 09.07.2015 N 03-03-10/39635 доведено до налоговых органов письмом ФНС от 21.07.2015 N ЕД-4-3/12818);

2) доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ, составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ.

Нулевая ставка может применяться и теми организациями, которые осуществляют одновременно как образовательную, так и медицинскую деятельность. В этом случае для определения процентного соотношения доходов выручка от образовательной и медицинской деятельности должна суммироваться (письмо Минфина России от 06.02.2012 N 03-03-10/9).

В письме Минфина России от 29.05.2014 N 03-03-10/25627 (направлено письмом ФНС от 03.06.2014 N ГД-4-3/10510@) разъясняется порядок учета доходов в виде положительных курсовых разниц в целях определения доли доходов от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности.

Так, если медицинская организация осуществляет в налоговом периоде только деятельность, включенную в Перечень видов медицинской деятельности, и для ее обеспечения использует валютные заемные средства, то положительные курсовые разницы, образовавшиеся в связи с переоценкой указанных валютных средств (обязательств), следует, по мнению Минфина, признать частью дохода, полученного налогоплательщиком в связи с медицинской деятельностью, и учесть при определении доли такого дохода в общей сумме доходов, полученных за налоговый период.

Аналогичные по сути разъяснения приведены в письме Минфина России от 27.01.2015 N 03-03-06/1/2556.

В то же время доходы от размещения временно свободных денежных средств на депозитных счетах в банке не относятся к доходам, полученным от медицинской (образовательной) деятельности.

На основании п. 6 ст. 250 НК РФ доходы от размещения временно свободных денежных средств на депозитных счетах в банке подлежат учету в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов и не учитываются при определении доли дохода от осуществления медицинской (образовательной) деятельности, установленной подп. 2 п. 3 ст. 284.1 НК РФ (письмо Минфина России от 14.08.2015 N 03-03-06/4/47189).

В письме ФНС России от 22.05.2013 N ЕД-4-3/9198@ разъясняется, что условие о наличии 90% доходов от осуществления образовательной (медицинской) деятельности, а также от выполнения НИОКР в общей сумме доходов должно выполняться по итогам налогового периода (года). При этом ст. 284.1 НК РФ не требует соблюдения данного условия по итогам отчетных периодов (I квартал, полугодие, девять месяцев).

Поэтому если условие о 90-процентном соотношении доходов не выполняется по итогам отчетных периодов (например, I квартал, полугодие), но выполняется по итогам налогового периода (года), организация вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль при соблюдении других условий, установленных ст. 284.1 НК РФ, и по итогам отчетных периодов, и по итогам налогового периода.

Обратите внимание! В главе 25 НК РФ предусмотрены две независимые друг от друга нормы, предусматривающие применение ставки 0% соответственно для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность (ст. 284.1 НК РФ), и для организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан (ст. 284.5 НК РФ).

Если организация осуществляет одновременно образовательную и (или) медицинскую деятельность, а также деятельность по социальному обслуживанию граждан, то для применения такой организацией нулевой ставки по налогу на прибыль должны быть полностью соблюдены условия, установленные для применения указанной ставки одной из двух статей НК РФ: или ст. 284.1, или ст. 284.5 НК РФ.

По разъяснению Минфина России (письмо от 17.07.2015 N 03-03-10/41223 доведено до налоговых органов письмом ФНС от 14.08.2015 N ГД-4-3/14370@), положения главы 25 НК РФ не предусматривают возможности суммирования показателей, установленных указанными статьями НК РФ.

Поэтому, если доходы организации, осуществляющей одновременно образовательную и (или) медицинскую деятельность, а также деятельность по социальному обслуживанию граждан, от всех этих видов деятельности составили в совокупности за налоговый период более 90%, но по отдельности менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, то такая организация не вправе применять нулевую ставку, установленную статьями 284.1 или 284.5 НК РФ;

3) в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50%.

В соответствии со ст. 54 Основ законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22.07.1993 N 5487-1 сертификат специалиста выдается на основании послевузовского профессионального образования (аспирантура, ординатура) или дополнительного образования (повышение квалификации, специализация), или проверочного испытания, проводимого комиссиями профессиональных медицинских и фармацевтических ассоциаций, по теории и практике избранной специальности, вопросам законодательства в области охраны здоровья граждан. Форма, срок действия, условия и порядок выдачи сертификата специалиста устанавливаются федеральным органом исполнительной власти в области здравоохранения (письмо Минфина России от 08.04.2011 N 03-03-06/1/227);

4) в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников.

Соблюдение условия о численности работников должно выполняться непрерывно в течение налогового периода по состоянию на любую дату. Для расчета численности следует использовать порядок расчета этого показателя для заполнения форм федерального статистического наблюдения, установленный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по формированию официальной статистической информации. Соответствующие разъяснения приведены в письме ФНС от 12.12.2011 N ЕД-4-3/21021@;

5) организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Условие о запрете совершения операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок должно соблюдаться в периоде применения нулевой налоговой ставки (письмо Минфина России от 30.01.2012 N 03-03-06/1/39).

Обратите внимание! В письме Минфина России от 01.09.2015 N 03-03-06/1/50166 даются разъяснения относительно порядка расчета показателей в целях соблюдения условий применения нулевой ставки в случае создания в течение налогового периода обособленных подразделений.

Согласно разъяснениям Минфина, организация, имеющая право применять нулевую ставку по налогу на прибыль, осуществляет расчет показателей в целях соблюдения условий применения нулевой ставки в целом по юридическому лицу, включая вновь созданные обособленные подразделения. При этом представление каких-либо заявлений в связи с созданием в течение налогового периода обособленных подразделений ст. 284.1 НК РФ не предусматривает.

При несоблюдении организацией, перешедшей на применение нулевой ставки, хотя бы одного из перечисленных выше условий, она теряет право на применение нулевой ставки и переходит на уплату налога на прибыль по общей ставке, предусмотренной п. 1 ст. 284 НК РФ, задним числом - с начала налогового периода, в котором имело место несоблюдение указанных условий.

При этом сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней, начисляемых со дня, следующего за установленным ст. 287 НК РФ днем уплаты налога (авансового платежа по налогу).

Порядок начисления пени при несоблюдении условий применения нулевой ставки разъяснен в письме Минфина России от 28.12.2012 N 01-02-03/03-482.

Согласно письму, при невыполнении условий применения нулевой ставки организация должна представить в налоговый орган уточненные налоговые декларации за отчетные периоды (I квартал, полугодие, девять месяцев) и декларацию в целом за налоговый период (год), исчислив авансовые платежи и сумму налога по общеустановленным ставкам.

В соответствии со статьями 287 и 289 НК РФ авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Соответственно, на исчисленные (восстановленные) авансовые платежи по отчетным периодам и по налогу, исчисленному по налоговой декларации за год, пени должны быть рассчитаны в соответствии со ст. 75 НК РФ, начиная со дня, следующего за днем, в который истек установленный Налоговым кодексом срок уплаты авансовых платежей и налога.

Организации, применяющие ставку 0%, по окончании каждого налогового периода, в течение которого они применяют нулевую ставку, в сроки, установленные для представления налоговой декларации, т.е. до 28 марта следующего года, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения следующие сведения (п. 6 ст. 284.1 НК РФ):

- о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ, в общей сумме доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ;

- о численности работников в штате организации.

Организации, осуществляющие медицинскую деятельность, дополнительно представляют сведения о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации.

Такие сведения представляются по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 21.11.2011 N ММВ-7-3/892@.

Указанные сведения представляются в налоговые органы раз в год (по окончании года). Внутри года (по итогам отчетных периодов) никакие документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, представлять не нужно.

При этом налогоплательщики, применяющие нулевую ставку, в общем порядке представляют в налоговые органы декларации по налогу на прибыль по окончании каждого отчетного (налогового) периода (письмо УФНС по г. Москве от 05.03.2012 N 16-03/018831@).

Непредставление (несвоевременное представление) сведений, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки, влечет за собой потерю права на ее применение, причем задним числом.

В письме Минфина России от 08.04.2013 N 03-03-10/11417 рассмотрена ситуация, когда организация, применявшая в 2011 году ставку 0%, по окончании налогового периода, 28 марта 2012 года, представила в налоговую инспекцию декларацию по налогу на прибыль, в которой была заявлена ставка 0%. При этом сведения, предусмотренные п. 6 ст. 284.1 НК РФ, были представлены ею 29 марта 2012 года (т.е. с опозданием на один день).

В такой ситуации, по мнению Минфина России, организация, осуществляющая медицинскую деятельность в 2011 году, не вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль, поскольку сведения за 2011 год представлены с нарушением срока.

В статье 284.1 НК РФ есть еще одно условие, о котором не следует забывать: организации, применявшие налоговую ставку 0% и перешедшие на применение общей налоговой ставки, в том числе в связи с несоблюдением условий, установленных п. 3 ст. 284.1 НК РФ, не вправе повторно перейти на применение налоговой ставки 0% в течение пяти лет начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение общей налоговой ставки.

При этом указанное пятилетнее ограничение не распространяется на организацию, которая перешла на упрощенную систему налогообложения, а потом снова вернулась на общий режим.

В письме ФНС от 17.03.2014 N ГД-4-3/4687@ указано, что если организация, осуществляющая медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, применяла ставку налога на прибыль 0%, а затем перешла на применение упрощенной системы налогообложения, она вправе повторно перейти на применение данной ставки налога на прибыль при соблюдении общих условий, установленных ст. 284.1 НК РФ.

Обратите внимание! Поскольку для применения нулевой ставки необходимо наличие лицензии, а также требуется выполнение определенных условий, в том числе и по численности персонала, Минфин считает, что вновь созданные организации не могут применять нулевую ставку с момента своего создания.

Применение нулевой ставки вновь созданными организациями возможно не ранее, чем со следующего налогового периода (письмо Минфина России от 15.03.2012 N 03-03-10/23, доведено до налоговых органов письмом ФНС от 03.04.2012 N ЕД-4-3/5543@).

Этот порядок, по мнению налоговых органов, распространяется в том числе на организации, созданные в результате реорганизации (письма Минфина России от 04.12.2012 N 03-03-06/1/624, ФНС от 01.11.2012 N ЕД-4-3/18513).

Кроме того, не могут сразу начать применять нулевую ставку и организации, утратившие в течение года право на применение упрощенной системы налогообложения (письмо Минфина России от 30.08.2012 N 03-03-06/4/90). Такие организации могут перейти на применение нулевой ставки только со следующего года после потери права на применение УСН, подав в общем порядке соответствующее заявление в налоговую инспекцию.

# 3.1.7. Перенос убытков прошлых лет

В соответствии с п. 1 ст. 283 НК РФ налогоплательщик, получивший в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Перенос убытка на будущее осуществляется в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Никаких ограничений по размеру переносимых убытков в настоящее время нет. То есть сумма переносимого убытка в принципе может быть равна 100% налоговой базы текущего периода.

Если организация получает доходы, облагаемые налогом по иным ставкам, отличным от общей ставки (в настоящее время - 20%), то она формирует отдельную налоговую базу по деятельности, облагаемой налогом по общей ставке. И если по этой деятельности получен убыток, то он в полной сумме переносится на будущее по правилам п. 1 ст. 283 НК РФ (без уменьшения на сумму доходов, облагаемых налогом по иным ставкам).

Пример 3.6

По итогам 2014 года организация получила убыток по основной деятельности, облагаемой налогом на прибыль по ставке 20%, в сумме 150 000 руб. При этом в апреле 2014 года организация получила дивиденды от ООО "Весна", участником которого она является. При выплате дивидендов ООО "Весна" удержало с них налог по ставке 9%. Сумма дивидендов за вычетом удержанного налога, поступившая на счет организации, - 200 000 руб.

В данном случае организация имеет право перенести на 2015 и последующие годы всю сумму убытка, полученного по основной деятельности, в размере 150 000 руб.

Пункт 4 ст. 283 НК РФ обязывает налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый кодекс, к сожалению, не уточняет, о каких документах идет речь.

Казалось бы, речь должна идти не о первичных документах, а о комплекте форм налоговой и бухгалтерской отчетности, в которых зафиксированы суммы убытков прошлых лет.

Однако в настоящее время сформировалась другая позиция.

Минфин России считает, что списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат.

Эта позиция отражена в письмах Минфина России от 25.05.2012 N 03-03-06/1/278, от 23.04.2009 N 03-03-06/1/276.

Налоговые органы на местах чаще всего оспаривают правомерность уменьшения налоговой базы текущего периода на суммы убытков прошлых лет именно по причине отсутствия первичных документов, подтверждающих размер переносимых убытков прошлых лет.

Имейте в виду: позиция налоговых органов в полной мере поддержана Президиумом ВАС РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 N 3546/12 содержатся следующие выводы.

При исчислении налога на прибыль налогоплательщикам предоставлено право учесть убыток при условии соблюдения установленных законом требований. К их числу п. 4 ст. 283 НК РФ отнесена обязанность налогоплательщиков хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Убыток представляет собой финансовый результат хозяйственной деятельности организации, на размер которого влияет сумма произведенных в налоговом периоде расходов, которые учитываются при определении налогооблагаемой прибыли в случае соответствия их требованиям, перечисленным в ст. 252 НК РФ. Расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными, произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Порядок документального оформления затрат установлен Законом "О бухгалтерском учете" и предполагает обязательное оформление всех хозяйственных операций, проводимых организацией, оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет.

Таким образом, в случае отражения в налоговой декларации убытка без соответствующих подтверждающих первичных документов на основании регистров налогового учета и иных аналитических документов порядок, установленный п. 4 ст. 283 НК РФ, нельзя признать соблюденным.

Поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий.

Заметим, что в деле, которое рассматривал Президиум ВАС РФ, речь шла об убытках, которые налогоплательщик получил от правопредшественника в результате реорганизации.

Суд указал: из положений ст. 50 НК РФ следует, что на правопреемника реорганизованного юридического лица возлагается обязанность по уплате налогов. Указанной обязанности корреспондирует право налогоплательщика-правопреемника, предусмотренное п. 5 ст. 283 НК РФ, на уменьшение налоговой базы на сумму убытков, полученных реорганизуемой организацией до момента реорганизации, в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ.

Таким образом, при отсутствии первичных учетных документов реорганизованной организации, подтверждающих размер понесенного убытка и период его возникновения, налоговые регистры, налоговые декларации и передаточные акты данного юридического лица не могут быть признаны достаточными доказательствами несения подобных затрат, влекущих формирование убытка в заявленном предприятием размере.

Если вы хотите избежать спора с налоговиками, храните первичные документы, подтверждающие объем понесенного убытка, до тех пор, пока весь этот убыток не будет списан в уменьшение налоговой базы.

После того как сумма убытка будет погашена полностью, документы, подтверждающие его формирование, придется хранить еще четыре года. Такой срок установлен в подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Перенос убытков на будущее возможен как по итогам отчетного, так и по итогам налогового периода.

Информация об убытках прошлых лет отражается в Приложении N 4 к Листу 02 Декларации по налогу прибыль. При заполнении этого приложения в части убытков по основной деятельности по реквизиту "Признак налогоплательщика" указывается код "1".

Бывают случаи, когда, например, по итогам I квартала получена прибыль и она уменьшена на сумму убытков прошлых лет, а в последующем периоде (полугодие, девять месяцев или год) получена прибыль в меньшем размере или даже убыток. В этом случае убыток, который был учтен в уменьшение налогооблагаемой прибыли в I квартале, впоследствии считается непогашенным.

Пример 3.7

По итогам 2014 года организация получила убыток в сумме 200 000 руб.

В I квартале 2015 года получена прибыль - 160 000 руб. Эта сумма уменьшена на часть убытка 2014 года в размере 160 000 руб., что отражено в Декларации за I квартал 2015 года.

Затем по итогам полугодия, девяти месяцев и всего 2015 года организация получила убыток. Итоговый убыток 2015 года - 20 000 руб.

Тогда при заполнении Приложения N 4 по итогам работы за 2015 год для определения суммы непогашенного убытка на 1 января 2016 года к сумме убытка за 2014 год (200 000 руб.) просто прибавляется сумма убытка, полученного за 2015 год (20 000 руб.).

Часть убытка, принятого в уменьшение налоговой базы в I квартале 2015 года, который фактически равен прибыли I квартала (160 000 руб.), является в итоге непогашенной. При этом уточненную Декларацию за I квартал 2015 года подавать не нужно.

Пункт 5 ст. 283 НК РФ позволяет налогоплательщику-правопреемнику уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Такие убытки уменьшают налоговую базу в общем порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ.

Однако при этом нужно учитывать, что для некоторых видов убытков главой 25 НК РФ предусмотрены особые правила учета и переноса на будущее.

В частности, особые правила установлены п. 3 ст. 268 НК РФ в отношении убытка от реализации амортизируемого имущества. Такой убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В этой связи в письме ФНС от 16.02.2015 N ГД-4-3/2251@ указано на то, что налогоплательщик (правопреемник) имеет право в порядке правопреемства уменьшать свои доходы на суммы убытков, полученных и отраженных в налоговых декларациях реорганизуемым лицом, в течение оставшегося срока в порядке, установленном п. 2 ст. 283 НК РФ (т.е. в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток). При этом часть убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах реорганизуемым лицом, правопреемник имеет право учесть при определении налоговой базы в порядке, установленном п. 3 ст. 268 НК РФ (т.е. равномерно в течение оставшегося срока полезного использования этого имущества).

# 3.1.8. Налогообложение дивидендов

# 3.1.8.1. Ставки налога на доходы в виде дивидендов

Если организация выплачивает дивиденды учредителям (участникам), то согласно п. 2 ст. 275 НК РФ она признается налоговым агентом.

Это значит, что организация должна исчислить, удержать из доходов учредителей (участников) и перечислить в бюджет налог с суммы выплаченных дивидендов.

Налог исчисляется по правилам, установленным ст. 275 НК РФ. Налог удерживается в момент выплаты доходов и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты дивидендов получателю (п. 4 ст. 287 НК РФ).

При налогообложении дивидендов применяются три ставки налога: 0,13\*(112) и 15%. Ставка зависит от статуса учредителя.

Дивиденды, выплачиваемые иностранным компаниям и физическим лицам - нерезидентам РФ, облагаются налогом по ставке 15% с учетом норм международных соглашений.

Дивиденды, выплачиваемые физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами РФ, с 2015 года облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13%, независимо от того, за какие периоды образовалась нераспределенная прибыль и каков размер их доли (вклада).

При выплате дивидендов акционеру (участнику), являющемуся российской организацией, налог в соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ удерживается либо по ставке 0%, либо по ставке 13%. Ставка зависит от размера доли акционера (участника) и периода, в течение которого он этой долей владеет.

Ставка 0% применяется при выполнении условий, перечисленных в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Согласно подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ ставка 0% применяется к налоговой базе по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов, при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности:

не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации

или

депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Если российская организация - получатель дивидендов не соответствует критериям, установленным подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, то выплачиваемые ей дивиденды должны облагаться налогом по ставке 13%.

Много вопросов, связанных с возможностью применения нулевой налоговой ставки, возникает при выплате доходов в виде дивидендов в случае реорганизации организации - получателя дивидендов или организации, выплачивающей дивиденды.

В письме Минфина России от 13.01.2014 N 03-03-10/379 (направлено письмом ФНС от 07.02.2014 N ГД-4-3/2006) даны разъяснения по вопросу налогообложения дивидендов, выплачиваемых реорганизованному в форме присоединения юридическому лицу.

Согласно письму, при определении 365-дневного периода владения вкладом (долей) для целей применения налоговой ставки 0% может учитываться период владения вкладом (долей) присоединенной организацией при условии, что до реорганизации одна из организаций соответствовала критериям, установленным подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

В случае если ни у одной из реорганизуемых организаций не имелись основания для применения в отношении дивидендов ставки 0%, период продолжительностью не менее 365 календарных дней, в течение которого организация непрерывно владела на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации, следует рассчитывать с момента завершения реорганизации.

В письме Минфина России от 08.04.2014 N 03-03-РЗ/15941 рассмотрен порядок применения нулевой ставке при выплате дивидендов организацией, реорганизованной в форме преобразования.

При реорганизации юридического лица в форме преобразования возникает новое юридическое лицо. При этом у собственника вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) преобразуемой организации право собственности на указанный вклад (долю) прекращается в момент реорганизации, а право собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) вновь образованной организации возникает в момент ее государственной регистрации.

Таким образом, по мнению Минфина, при исчислении в целях применения п. 3 ст. 284 НК РФ срока непрерывного владения на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации, созданной в результате преобразования, учитывается срок владения указанным вкладом (долей) с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица.

Если же реорганизуется в форме преобразования организация, получающая дивиденды, то, по мнению Минфина России, нужно принимать во внимание положения п. 5 ст. 58 ГК РФ, согласно которому при преобразовании юрлица одной организационно-правовой формы в юрлицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юрлица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией.

Таким образом, хотя при реорганизации в форме преобразования возникает новое юрлицо, права и обязанности преобразованного юрлица в отношении других лиц не меняются. На этом основании Минфин России в письме от 20.03.2015 N 03-03-06/1/15521 пришел к выводу, что при преобразовании одной организации в другую исчисление срока в 365 дней, необходимого для применения нулевой ставки по получаемым дивидендам, не прерывается. При этом чиновники сделали одну оговорку - применение нулевой ставки возможно только в том случае, если еще до преобразования организация имела право на применение нулевой ставки в отношении получаемых дивидендов, то есть еще до преобразования соблюдались условия, установленные подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Аналогичные выводы сделаны в письме Минфина России от 30.01.2015 N 03-03-06/1/3656.

# 3.1.8.2. Затраты, связанные с выплатой дивидендов

Организация, которая выплачивает своим акционерам (участникам) дивиденды, может нести дополнительные расходы, связанные с такой выплатой.

Например, организация, которая перечисляет дивиденды на банковские карты физических лиц - получателей дивидендов, уплачивает банку соответствующую комиссию за перечисление денежных средств.

Или организации не хватает средств на выплату дивидендов и она берет заем (кредит), чтобы вовремя рассчитаться с акционерами (участниками). За пользование заемными средствами, естественно, приходится платить проценты.

Возникает резонный вопрос: может ли организация уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на расходы, связанные с исполнением обязанности по выплате дивидендов?

Минфин России долгое время давал на этот вопрос отрицательный ответ.

Например, в письме Минфина России от 17.06.2011 N 03-03-06/1/355 говорится о том, что источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль), которая определяется по данным бухгалтерской отчетности. При этом согласно п. 1 ст. 270 НК РФ расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения при определении налоговой базы не учитываются.

По мнению Минфина России, за счет таких других сумм после налогообложения и должны оплачиваться сопутствующие расходы, связанные с перечислением дивидендов. Выплата дивидендов не является деятельностью, направленной на получение дохода, осуществляется за счет чистой прибыли организации, а значит, нет оснований учитывать в целях налогообложения расходы на оплату услуг банка и почтовые сборы за перечисление дивидендов.

Кроме того, в 2013 году чиновники высказали мнение о том, что расходы в виде процентов по займу, привлеченному для выплаты дивидендов, не могут быть учтены для целей налогообложения прибыли, так как произведены не с целью получения дохода (письма Минфина России от 06.05.2013 N 03-03-06/1/15774, от 18.03.2013 N 03-03-06/1/8152).

Однако в том же 2013 году свою позицию по данному вопросу высказал Президиум ВАС РФ, который пришел к выводу, что затраты по выплате дивидендов могут уменьшать налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль организаций.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 N 3690/13 указано, что положения п. 1 ст. 270 НК РФ, исключающие из состава расходов, учитываемых для целей налогообложения, суммы начисленных дивидендов, не могут быть расценены как устанавливающие одновременно и предписание о недопустимости учета в составе расходов затрат, понесенных налогоплательщиком в связи с выплатой этих дивидендов. Невключение дивидендов в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, обусловлено не квалификацией данных расходов как не связанных с деятельностью, направленной на получение дохода, а тем, что дивиденды представляют собой сумму чистой прибыли, оставшуюся после налогообложения и распределяемую между участниками.

Вывод налоговых органов о том, что деятельность по выплате компанией дивидендов не направлена на получение дохода, а, следовательно, понесенные в рамках такой деятельности расходы (например, в виде процентов по договору займа, привлеченного для выплаты дивидендов) не могут уменьшать налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль, признан судьями безосновательным.

Данное постановление включено в Обзор практики рассмотрения налоговых споров, который направлен налоговым органам для использования в работе письмом ФНС от 24.12.2013 N СА-4-7/23263.

Появившиеся в 2015 году письменные разъяснения Минфина России подтверждают, что теперь вы можете смело включать в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, любые расходы, понесенные в связи с выплатой дивидендов.

Так, в письме Минфина России от 24.07.2015 N 03-03-06/1/42780 подтверждается правомерность включения расходов на уплату процентов по кредиту, использованному на выплату дивидендов, в состав внереализационных расходов на основании подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ.

А в письме Минфина России от 20.03.2015 N 03-03-06/1/15525 говорится о правомерности включения в состав прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат организации по оплате почтовых сборов за перечисление дивидендов.

# 3.2. Налог на добавленную стоимость

# 3.2.1. Налоговая база

# 3.2.1.1. Получение субсидий

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Эта норма согласно позиции Верховного суда РФ должна применяться, в частности, в отношении:

- субсидий, перечисляемых организациям на возмещение потерь в доходах при реализации новых автомобилей со скидкой (в рамках программы по утилизации старых автомобилей). Такие субсидии в налоговую базу по НДС включаться не должны (Определение ВС РФ от 06.10.2014 N 310-КГ14-1440 включено в обзор судебных актов, вынесенных ВС РФ, который направлен налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@);

- субсидий, предоставляемых на покрытие фактически полученных убытков, возникших в результате оказания коммунальных услуг по ценам, определенным органом местного самоуправления. Судьи пришли к выводу, что если полученные налогоплательщиком из бюджета денежные средства являются субсидиями, предоставляемыми на покрытие фактически полученных убытков, возникших в результате оказания коммунальных услуг по ценам, определенным органом местного самоуправления, то указанные средства не связаны с оплатой реализованных услуг. Следовательно, они не должны включаться в налогооблагаемую базу (Определение ВС РФ от 16.10.2014 N 304-КГ14-2524 включено в обзор судебных актов, вынесенных ВС РФ, который направлен налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@).

Если получение субсидии не связано с применением государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, то вопрос о необходимости включения ее в налоговую базу по НДС решается с учетом положений подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы денежных средств, полученных: в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Денежные средства, не связанные с оплатой товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению НДС, в налоговую базу не включаются.

Таким образом, денежные средства в виде субсидий, получаемых из бюджета на возмещение затрат по приобретению товаров (работ, услуг), в налоговую базу не включаются, поскольку указанные денежные средства не связаны с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг).

В случае если субсидии получены налогоплательщиком в качестве оплаты подлежащих налогообложению и реализуемых этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), то налог на добавленную стоимость в отношении таких субсидий исчисляется в общем порядке.

Именно такая позиция приведена в письме Минфина России от 22.05.2015 N 03-07-11/29662.

# 3.2.1.2. Страховые выплаты

В соответствии со ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы денежных средств, полученных налогоплательщиком за налоговый период, если эти суммы каким-либо образом связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Согласно подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ к суммам, подлежащим включению в налоговую базу по НДС, прямо отнесены суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ, за исключением реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по ставке 0%.

При этом очевидно, что применение подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ фактически приводит к двойному налогообложению одной и той же операции. Сначала в момент отгрузки налогоплательщик-поставщик уплачивает НДС со стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), а затем, получая страховое возмещение в связи с тем, что покупатель нарушил свои обязательства по оплате, снова уплачивает НДС уже с суммы полученного страхового возмещения, которое, по сути, представляет собой плату за отгруженные товары (работы, услуги), с которых в момент отгрузки НДС уже был исчислен к уплате в бюджет.

Несмотря на очевидную несправедливость нормы подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ, Верховный суд РФ в конце 2014 года подтвердил обязательность ее применения.

Суд пришел к выводу, что норма подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ имеет экономическое обоснование и не противоречит положениям п. 3 ст. 3 НК РФ, а толкование нормы является буквальным и безусловным и не допускает иного применения.

Указанный вывод содержится в Определении ВС РФ от 11.11.2014 N 305-КГ14-3516, которое ФНС зачем-то включила в обзор судебных актов, вынесенных ВС РФ, который был направлен налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@.

Почему зачем-то?

Потому, что к этому моменту Конституционный суд РФ уже принял прямо противоположное решение.

В Постановлении КС РФ от 01.07.2015 N 19-П указано, что правило о включении страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора в налоговую базу по НДС (подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ) было введено в НК РФ в период действия прежнего регулирования, предусматривавшего при определении налогоплательщиком учетной политики возможность выбора момента образования налоговой базы по НДС - по оплате или по отгрузке, поскольку на практике нередко использовались схемы ухода от уплаты НДС, при реализации которых налогоплательщик, избравший учетную политику по оплате, заключал договор страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, а затем за счет подмены расчетов с покупателем страховым возмещением, не облагаемым налогом на добавленную стоимость, уклонялся от уплаты данного налога.

Действующее налоговое законодательство уже не предусматривает возможности одновременного применения двух указанных вариантов учетной политики (по отгрузке и по оплате), а налогоплательщики по общему правилу лишены права самостоятельного определения даты реализации товара в своей учетной политике. Соответственно, в настоящее время нормы подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ в связи с изменением порядка определения момента возникновения налоговой базы фактически утратили свое прежнее значение. Однако, сохраняясь в системе действующего правового регулирования, они позволяют требовать включения в налоговую базу суммы страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, равно как и стоимости реализованных товаров, даже если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров в момент их отгрузки.

Таким образом, взимание налога со страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, при том что им уже включена в налоговую базу стоимость реализованных товаров, не имеет под собой экономического основания. Более того, вопреки конституционным требованиям оно фактически приводит к повторному налогообложению одной и той же операции по реализации товаров.

В итоге КС РФ постановил признать положение подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ не соответствующим Конституции Российской Федерации в той мере, в какой по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, оно позволяет требовать от налогоплательщика - поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по НДС помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки.

Суд обязал законодателя внести в Налоговый кодекс РФ необходимые изменения, указав, что до их внесения подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ должен применяться с учетом правовой позиции Конституционного суда РФ, сформулированной в рассматриваемом постановлении.

С учетом позиции КС РФ суммы страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав не должны включаться в налоговую базу по НДС у поставщика при условии, что в момент отгрузки указанных товаров (работ, услуг) соответствующие суммы НДС были им в установленном порядке исчислены и уплачены в бюджет.

Заметим, что Минфин России давал аналогичные разъяснения по вопросу применения подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ еще до того, как соответствующее решение принял КС РФ.

В письме Минфина России от 29.04.2015 N 03-07-17/24760 указано, что суммы страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав облагаются НДС только у налогоплательщиков, указанных в п. 5 ст. 170 НК РФ. Напомним, что п. 5 ст. 170 НК РФ позволяет отдельным категориям налогоплательщиков (в частности, банкам, страховщикам) уплачивать НДС не по отгрузке, а по оплате.

Что касается налогоплательщиков, определяющих налоговую базу по НДС в общем порядке, установленном п. 1 ст. 167 НК РФ (т.е. по отгрузке), то в отношении данных налогоплательщиков норма подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ применяться не должна.

# 3.2.1.3. Реализация работ, услуг

В соответствии с п. 2 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Позиция контролирующих органов заключается в том, что правило определения налоговой базы, установленное п. 2 ст. 153 НК РФ, является общей нормой, которая применяется ко всем случаям реализации товаров (работ, услуг), за исключением тех, для которых в главе 21 НК РФ есть специальные правила.

В частности, это касается определения налоговой базы при реализации работ (услуг).

Особые правила определения налоговой базы в части реализации работ (услуг) содержатся лишь в ст. 156 НК РФ, в которой установлены особенности для посреднических услуг. Согласно ст. 156 НК РФ в налоговую базу по НДС у посредника включается лишь сумма его вознаграждения. При этом так называемые возмещаемые расходы, т.е. средства, поступающие от комитента (клиента) с целью возмещения понесенных посредником расходов, в налоговую базу по НДС у посредника не включаются.

В отношении иных видов работ (услуг), не относящихся к посредническим, никаких особенностей определения налоговой базы в главе 21 НК РФ нет. В этой связи, по мнению контролирующих органов, в налоговую базу по НДС у исполнителя должны включаться все суммы, получаемые им в рамках договора от заказчика, включая суммы возмещения тех или иных затрат исполнителя, получаемые им от заказчика сверх цены договора.

Например, в договоре на оказание юридических услуг по представлению интересов заказчика в суде в другом городе можно увидеть указание на то, что, помимо стоимости услуг по договору, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные расходы на проезд его сотрудников к месту проведения судебных заседаний и обратно, а также на их проживание в месте проведения суда.

Или в договор подряда на выполнение строительно-монтажных работ включается условие о том, что заказчик возмещает подрядчику фактически понесенные им расходы на оплату страховок.

Имейте в виду: и в том, и в другом случае налоговые органы будут настаивать на том, что исполнитель (подрядчик) должен включить в налоговую базу по НДС не только стоимость услуг (работ), но и суммы возмещения затрат.

Об этом свидетельствует, в частности, письмо Минфина России от 22.04.2015 N 03-07-11/22989. В нем рассмотрена ситуация, когда организация-исполнитель получает от заказчика возмещение расходов на железнодорожные билеты, проживание в гостинице и питание командированных сотрудников, понесенных в связи с исполнением договора и не включенных в его цену.

Согласно письму, возмещение заказчиком расходов, понесенных организацией в связи с исполнением ею договора возмездного оказания услуг, связано с оплатой услуг, реализованных организацией заказчику.

Поэтому полученные исполнителем денежные средства подлежат включению в налоговую базу по НДС и на основании п. 4 ст. 164 НК РФ при их получении налог следует исчислять по расчетной ставке 18/118. При этом суммы НДС по расходам организации на покупку железнодорожных билетов, бронирование гостиниц и питание командированных работников подлежат вычетам в общеустановленном порядке.

# 3.2.1.4. Безвозмездная передача

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается для целей исчисления НДС реализацией товаров (работ, услуг), которая облагается НДС в общем порядке.

В частности, объектом налогообложения по НДС признается передача имущества (основных средств) для пополнения чистых активов дочерней организации.

При этом, заметим, получающая сторона не имеет права на вычет суммы НДС, исчисленной передающей стороной при безвозмездной передаче (письмо ФНС от 26.05.2015 N ГД-4-3/8827@).

Во многих организациях практикуется покупка за счет средств организации чая, кофе, питьевой воды, а также конфет и разных приятных съедобных мелочей.

Все это, как правило, находится в открытом доступе, и все сотрудники, а зачастую и клиенты имеют возможность при желании все это бесплатно есть и пить. И никто, естественно, не считает, сколько конфет съел каждый конкретный сотрудник и тем более, сколько воды, кофе или чая он выпил.

Возникает вопрос: следует ли рассматривать закупку еды и питья в офис для бесплатного потребления сотрудниками и клиентами как безвозмездную передачу, являющуюся объектом обложения НДС?

Налоговые органы на местах, как правило, рассматривают такие операции как безвозмездную передачу и настаивают на необходимости включения стоимости бесплатно переданных сотрудникам чая, кофе, воды и т.п. напитков и продуктов питания в налоговую базу по НДС.

Позиция Минфина России по этому вопросу такова: выкладывание продуктов (напитков) на стол (в общедоступное место), а не передача их конкретным лицам не может рассматриваться как безвозмездная передача, облагаемая НДС.

Соответственно, покупка напитков и продуктов в офис для сотрудников и клиентов (без персонифицированного учета, кому сколько) не создает объекта налогообложения по НДС.

Именно такой вывод сделан в письмах Минфина России от 11.06.2015 N 03-07-11/33827 и от 06.03.2015 N 03-07-11/121: при предоставлении сотрудникам организации, персонификация которых не осуществляется, продуктов питания объекта налогообложения НДС не возникает. При этом НДС, уплаченный при приобретении указанных товаров, к вычету не принимается.

Но, на наш взгляд, пользоваться этой логикой небезопасно.

Дело в том, что если считать обязательным признаком безвозмездной передачи, облагаемой НДС, передачу права собственности на товар конкретному лицу, возникает обоснованный вопрос: на каком основании налоговые органы требуют начислять НДС на стоимость рекламной продукции, которая бесплатно раздается не конкретным лицам, а неопределенному кругу лиц (это ключевой признак рекламы!!!).

Как обычно распространяются рекламные сувениры на выставках и ярмарках?

Их просто выкладывают на стенде так, чтобы максимальное количество посетителей могло их взять. Никакой передачи конкретным лицам здесь в помине нет. Но если стоимость розданной рекламной продукции превысит 100 рублей за единицу, налоговые органы, без сомнения, будут настаивать на необходимости включения стоимости розданной продукции в налоговую базу по НДС.

Учитывая изложенное, на наш взгляд, если уж вы хотите поить и кормить своих сотрудников и клиентов бесплатно за счет средств организации, квалифицируйте соответствующие операции как безвозмездную передачу, облагаемую НДС. В противном случае велик риск спора с налоговыми органами.

# 3.2.1.5. Проценты за коммерческий кредит

Еще один вопрос, который в течение многих лет считался спорным: нужно ли включать в налоговую базу по НДС проценты за предоставление коммерческого кредита (т.е. проценты, взимаемые продавцом с покупателя за предоставление рассрочки оплаты товаров (работ, услуг))?

Налоговые органы до недавнего времени отвечали на этот вопрос положительно.

Однако под влиянием арбитражной практики налоговые органы были вынуждены изменить свою позицию.

В письме Минфина России от 04.06.2015 N 03-07-05/32290 дается ссылка на Постановление ФАС Поволжского округа от 07.08.2012 N А12-542/2012, в передаче которого в Президиум ВАС РФ было отказано Определением ВАС РФ от 01.11.2012 N ВАС-14084/12, и п. 12 Постановления от 08.10.1998 Пленума ВС РФ N 13 и Пленума ВАС РФ N 14 "О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами".

На основании этих судебных актов Минфин разъясняет, что проценты, начисленные на сумму денежных средств, по уплате которой предоставляется рассрочка, являются платой за коммерческий кредит, а не за реализацию имущества, в связи с чем не являются доходом от реализации этого имущества, а относятся к внереализационным доходам, не связанным с реализацией, и не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Кроме того, согласно ст. 823 ГК РФ к коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты. Если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства, к коммерческому кредиту применяются нормы о договоре займа (п. 2 ст. 823 ГК РФ). Проценты, взимаемые за пользование коммерческим кредитом (в том числе суммами аванса, предварительной оплаты), являются платой за пользование денежными средствами.

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что на основании подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ проценты по займам освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость, суммы процентов, получаемых продавцом от покупателя за предоставление отсрочки оплаты на условиях коммерческого кредита, не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и не подлежат налогообложению этим налогом.

# 3.2.2. Вычеты

# 3.2.2.1. Вычет НДС по авансу, перечисленному поставщику

В соответствии с п. 12 ст. 171 НК РФ налогоплательщики-покупатели имеют право заявлять "входной" НДС к вычету не только в момент принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг), но и по факту перечисления предоплаты в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 ст. 171 НК РФ).

Если вы приобретаете товары (работ, услуги) напрямую у продавца, то для вычета НДС по суммам перечисленных авансовых платежей вам необходимы следующие документы:

- договор с продавцом;

- платежка на перечисление аванса;

- "авансовый" счет-фактура продавца.

Обратите внимание! В НК РФ нет указаний на то, что право на вычет возникает только по тем авансам, которые перечислены в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), предназначенных для использования в облагаемых НДС операциях.

Однако соответствующее ограничение есть в п. 19 Правил ведения книги покупок (Приложение N 4 к Постановлению N 1137). В нем указано, что покупатели не регистрируют в книге покупок счета-фактуры на авансы, перечисленные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые приобретаются исключительно для использования в операциях, не облагаемых НДС. Соответственно, вычет по таким авансам не предоставляется.

Право на вычет возникает только по тем авансам, которые перечислены в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), предназначенных для использования в облагаемых НДС операциях.

В том числе правом на вычет можно воспользоваться при перечислении предварительной оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), используемых в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.

Этот вывод подтверждается письмами Минфина России от 29.07.2015 N 03-07-08/43628 и от 23.03.2015 N 03-07-08/15770.

Товары (работы, услуги) могут приобретаться через посредника.

Допустим, вы (принципал) заключаете с посредником агентский договор, по которому агент обязуется от своего имени, но за ваш счет приобрести определенные товары (работы, услуги). Вы перечисляете агенту денежные средства, необходимые для оплаты товаров (работ, услуг), авансом. Можно ли в этом случае воспользоваться вычетом по авансу, перечисленному агенту?

Да, можно, но только в том случае, если агент передаст вам определенный комплект документов.

В рассмотренной нами ситуации агент должен сначала получить авансовый счет-фактуру от поставщика товаров (работ, услуг), а затем перевыставить его принципалу, повторив в нем все показатели счета-фактуры, полученного от поставщика.

Кроме того, агент должен передать принципалу копии своих платежных поручений на перечисление авансовых платежей поставщику, а также копию договора, заключенного между агентом и поставщиком.

Таким образом, у принципала суммы налога на добавленную стоимость, перечисленные им агенту в составе авансовых платежей, могут быть приняты к вычету при наличии следующих документов (см. письмо Минфина России от 13.03.2013 N 03-07-11/7651):

- договора, предусматривающего перечисление сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) принципалом агенту, и копии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм агентом продавцу;

- документов, подтверждающих фактическое перечисление принципалом агенту сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), и копии документов, подтверждающих их последующее перечисление агентом продавцу;

- счетов-фактур, выставленных продавцом принципалу при получении продавцом сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) с указанием в строке 5 счета-фактуры реквизитов платежно-расчетных документов о перечислении денежных средств агентом продавцу.

Обратите внимание! Право на вычет НДС по перечисленным агентом продавцу авансам возникает у принципала лишь в том случае, если перечисление аванса производилось агентом за счет средств принципала.

Если же агент рассчитывается с продавцом за счет собственных средств (или привлекает для расчетов с продавцом кредитные средства), у принципала права на вычет НДС в части сумм предварительной оплаты не возникает (письмо Минфина России от 08.07.2015 N 03-07-11/39397).

Подпункт 3 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывает налогоплательщика-покупателя восстановить сумму налога, заявленную к вычету при перечислении аванса.

Восстановление производится покупателем в том налоговом периоде, в котором:

1) у организации возникает право на вычет "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в счет оплаты которых ранее был уплачен аванс;

либо

2) произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм авансовых платежей.

Возникает вопрос: как быть в ситуации, когда организация перечислила поставщику аванс, заявила к вычету сумму НДС по этому авансу, однако поставщик своих обязательств не выполнил и по истечении срока исковой давности организация списывает указанную дебиторскую задолженность на убытки?

По мнению Минфина России, в момент списания дебиторской задолженности организация обязана восстановить сумму НДС, предъявленную к вычету при перечислении аванса (письма Минфина России от 17.08.2015 N 03-07-11/47347, от 13.08.2015 N 03-07-11/46703, от 23.01.2015 N 03-07-11/69652).

# 3.2.2.2. Вычет суммы НДС, исчисленной при получении аванса от покупателя

В соответствии с п. 1 ст. 167 и п. 1 ст. 154 НК РФ полученная налогоплательщиком оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав включается в налоговую базу по НДС в размере фактически полученных сумм.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при получении авансовых платежей, исчисляется по расчетным налоговым ставкам 10/110 и 18/118 в зависимости от того, по какой ставке облагаются налогом реализуемые налогоплательщиком товары (работы, услуги), имущественные права.

Сумму НДС, исчисленную при получении аванса, можно в дальнейшем предъявить к вычету.

Вычет возможен в двух случаях:

1) при отгрузке соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ);

2) при возврате соответствующих сумм авансовых платежей в связи с изменением условий либо расторжением соответствующего договора (п. 5 ст. 171 НК РФ).

Обратите внимание! В письме Минфина России от 30.03.2015 N 03-07-15/17428 высказано мнение о том, что нормами главы 21 НК РФ не предусмотрены вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных и уплаченных в бюджет при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящей передачи имущественных прав.

Кроме того, не предусмотрены вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных и уплаченных в бюджет при передаче имущественных прав на жилые дома или жилые помещения (доли в жилых домах или жилых помещениях), в случае расторжения договора уступки имущественных прав.

В этой связи, по мнению Минфина России, суммы НДС, исчисленные при получении аванса по договору уступки имущественных прав, к вычету при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, не принимаются. Такие суммы подлежат зачету (возврату) в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ.

В этой связи заметим, что в п. 5 ст. 171 НК РФ, где говорится о вычетах в случае возврата авансовых платежей покупателям, действительно упоминаются только авансы в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Про имущественные права там нет ни слова. Поэтому в этой части позицию Минфина России следует признать справедливой.

С вычетом НДС по факту отгрузки все не так очевидно. Этот вычет предусмотрен п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ. При этом в п. 6 ст. 172 НК РФ указано буквально следующее:

"Вычеты сумм налога, указанных в пункте 8 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее полученной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий)".

Таким образом, на наш взгляд, налогоплательщик, исчисливший НДС с аванса, полученного по договору уступки имущественных прав, в силу п. 6 ст. 172 НК РФ имеет полное право воспользоваться вычетом в момент передачи имущественных прав под ранее полученный аванс.

Выше мы отметили, что вычет суммы НДС, уплаченной при получении аванса, возможен либо по факту отгрузки товаров (работ, услуг) под ранее полученный аванс, либо по факту возврата аванса покупателю в связи с расторжением или изменением договора.

Но на практике возможны и другие ситуации.

Например, стороны договора поставки, в рамках которого был уплачен аванс, могут новировать его в договор предоставления займа.

Возникает вопрос: может ли налогоплательщик (бывший поставщик) поставить к вычету сумму НДС, уплаченную с аванса по договору поставки, после новации указанного договора в договор по предоставлению займа?

Ответ очевидный: нет, не может. Ведь нормы главы 21 НК РФ однозначно увязывают право на вычет либо с отгрузкой товаров (работ, услуг), либо с возвратом аванса покупателю в случае расторжения договора либо изменения его условий.

Однако это вовсе не значит, что уплаченная при получении аванса сумма НДС так и останется в бюджете.

Верховный суд РФ пришел к выводу, что в случае новации договора поставки в договор займа уплаченную ранее сумму НДС можно вернуть из бюджета как излишне уплаченную.

В Определении ВС РФ от 19.03.2015 N 310-КГ14-5185 (включено в обзор судебных актов, вынесенных ВС РФ, который направлен налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@) указано, что соглашение о новации (ст. 414 ГК РФ) преследует цель прекратить существующее между сторонами обязательство и установить между теми же сторонами иное обязательство. Прекращение обязательства означает, что первоначальная юридическая связь между сторонами, выраженная в конкретном обязательстве, утрачивается и возникает новое обязательство.

Учитывая, что в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ операции займа в денежной форме, включая проценты по ним, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), исчисленная ранее к уплате в бюджет сумма НДС с полученных авансовых платежей является излишне уплаченным налогом с момента заключения соглашения о новации, поскольку у налогоплательщика не возникает обязанности по исчислению налога на добавленную стоимость с операции по получению займа.

Таким образом, учитывая позицию ВС РФ, после заключения соглашения о новации налогоплательщик может подать уточненную декларацию за тот период, в котором была исчислена сумма НДС с полученного аванса, уменьшив свои налоговые обязательства на эту сумму, и представить в налоговый орган заявление о возврате (зачете) этой суммы в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ.

# 3.2.2.3. Вычет НДС по товарам, ввезенным на территорию РФ

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, фактически уплаченные таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, принимаются к вычету после принятия на учет соответствующих товаров. Этот порядок относится к товарам, ввозимым на территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Ввезенные товары могут предназначаться как для дальнейшей перепродажи, так и для использования в деятельности импортера, например в качестве основных средств.

Суммы НДС, уплаченные импортером на таможне, предъявляются к вычету при выполнении следующих условий:

1) импортер является плательщиком НДС;

2) сумма НДС фактически перечислена на счет таможни;

3) ввезенные товары приняты к учету;

4) товары предназначены для использования в деятельности, облагаемой НДС.

Вычет предоставляется в том периоде, когда ввезенные товары приняты к учету, независимо от того, на каком счете они оприходованы.

Основанием для вычета НДС при ввозе имущества на территорию РФ являются таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату налога.

По разъяснению Минфина России, при уплате НДС по товарам, ввозимым на таможенную территорию Российской Федерации, документом, подтверждающим фактическую уплату налога в целях принятия его к вычету, является соответствующее подтверждение, выданное таможенным органом в установленном порядке.

В письме Минфина России от 22.05.2015 N 03-07-08/29571 указано, что согласно п. 4 ст. 117 Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" по требованию налогоплательщика таможенные органы обязаны выдать подтверждение уплаты таможенных пошлин, налогов в письменной форме. Форма такого подтверждения установлена Приложением N 1 к Приказу ФТС России от 23.12.2010 N 2554 "Об утверждении форм подтверждения уплаты таможенных пошлин, налогов и отчета о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей".

Вот это подтверждение, по мнению Минфина России, и является документом, подтверждающим право на вычет НДС, уплаченного на таможне.

При этом в книге покупок налогоплательщик-импортер регистрирует таможенную декларацию (в графе 3 "Номер и дата счета-фактуры продавца" книги покупок указывается номер таможенной декларации).

При импорте товаров из стран - членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС)\*(113) НДС уплачивается не на таможне, а по месту постановки на учет российских покупателей.

Уплаченный НДС может быть предъявлен к вычету на основании п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ после принятия ввезенных товаров на учет и при наличии документов, подтверждающих фактическую уплату налога при ввозе товаров.

При этом в книге покупок в графе 3 "Номер и дата счета-фактуры продавца" указываются номер и дата заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее - заявление) с отметками налоговых органов об уплате налога на добавленную стоимость.

В соответствии с п. 20 Протокола о косвенных налогах (см. с. 112) заявление представляется в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией не позднее 20-го числа, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров.

Учитывая изложенное, в письме Минфина России от 02.07.2015 N 03-07-13/1/38180 разъясняется, что для вычета НДС по товарам, ввезенным из стран - членов ЕАЭС, необходимы не только документы, подтверждающие уплату налога, но и заявление с отметкой налогового органа, подтверждающей исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В связи с этим право на вычет сумм налога на добавленную стоимость по ввезенным товарам возникает у налогоплательщика не ранее периода, в котором налог по таким товарам уплачен и отражен в соответствующей налоговой декларации и заявлении.

# 3.2.3. Выбытие (списание) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика

В практике любой организации встречаются ситуации, когда какое-то имущество списывается с баланса (выбывает) по независящим от организации причинам.

К таким ситуациям относятся, например: ликвидация морально устаревших основных средств; списание испорченных либо похищенных товаров; списание имущества, утраченного в результате чрезвычайных ситуаций (пожар, наводнение и т.п.); списание недостач, выявленных при инвентаризации и т.п.

Во всех этих (и аналогичных им) ситуациях налоговики всегда требовали, чтобы налогоплательщики при списании с баланса имущества восстанавливали "входной" НДС, ранее принятый к вычету.

В письме Минфина России от 29.03.2012 N 03-03-06/1/163 был сформулирован такой подход: налог на добавленную стоимость подлежит восстановлению в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства, не используются для операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Восстанавливать НДС, по мнению Минфина России, нужно во всех случаях выбытия имущества, когда это выбытие не связано с реализацией или безвозмездной передачей.

В течение многих лет мы говорили о том, что приведенная позиция Минфина России не соответствует НК РФ. Ведь порядок восстановления ранее правомерно принятых к вычету сумм "входного" НДС установлен п. 3 ст. 170 НК РФ, в котором содержится закрытый перечень оснований для восстановления НДС.

Списание имущества с баланса в п. 3 ст. 170 НК РФ не упоминается.

Поэтому если имущество (основные средства, товары, материалы) изначально приобреталось для осуществления операций, облагаемых НДС, то вычет был заявлен правомерно. Последующее списание этого имущества по причинам, не зависящим от налогоплательщика, не влечет за собой необходимости восстанавливать налог.

Правомерность этого вывода подтверждена огромным количеством судебных решений, вынесенных в пользу налогоплательщиков.

Более того, еще в 2006 году ВАС РФ, руководствуясь п. 3 ст. 170 НК РФ, пришел к выводу, что недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара не относятся к числу случаев, с которыми НК РФ увязывает обязанность по восстановлению НДС (Решение ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06).

А в 2011 году появилось Решение ВАС РФ, в котором подтверждается, что списание товаров с истекшими сроками годности (реализации) к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ, не относится. Поэтому налогоплательщик в этом случае не должен восстанавливать НДС, который ранее был правомерно принят к вычету (Решение ВАС РФ от 19.05.2011 N 3943/11).

Однако, несмотря на арбитражную практику, налоговые органы продолжали настаивать на необходимости восстановления НДС во всех случаях списания имущества с баланса по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей.

И лишь в 2015 году ФНС выпустила разъяснения, в которых рекомендовала налоговым органам руководствоваться в этом вопросе упомянутым выше Решением ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06.

В письме ФНС от 17.06.2015 N ГД-4-3/10451@ со ссылкой на упомянутое Решение ВАС РФ разъясняется, что утрата имущества в результате чрезвычайной ситуации не относится к числу случаев, при которых суммы налога, ранее правомерно принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению.

А в письме ФНС от 21.05.2015 N ГД-4-3/8627@ сообщается, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, при выбытии имущества в результате пожара восстановлению не подлежат.

Таким образом, проблему восстановления НДС при выбытии имущества по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, можно считать исчерпанной.

Если суммы "входного" НДС при приобретении имущества были заявлены к вычету правомерно (т.е. в момент приобретения были все основания полагать, что имущество предназначено для использования в операциях, облагаемых НДС), то в случае последующего выбытия этого имущества по причине хищения, порчи, чрезвычайной ситуации и т.п. причинам, не зависящим от воли налогоплательщика, суммы заявленного ранее к вычету "входного" НДС восстанавливать не требуется.

Рассматривая вопрос о налоговых последствиях списания имущества с баланса, нельзя не упомянуть о разъяснениях, содержащихся в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33.

В этом пункте даны рекомендации по определению налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий).

Предметом рассмотрения Пленума стал вопрос о необходимости начисления НДС на стоимость выбывшего (списанного) имущества.

В пункте 10 постановления подтверждается, что такое выбытие в соответствии со ст. 146 НК РФ не является объектом налогообложения по НДС.

Однако, как разъясняется в постановлении, налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу п. 1 ст. 54 НК РФ он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь.

Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным п. 2 ст. 154 НК РФ для случаев безвозмездной реализации имущества.

Заметим, что рекомендации Пленума ВАС РФ полностью согласуются с выводами, сделанными в Определении Конституционного суда РФ от 04.04.2013 N 506-О.

В этом определении указано, что непредставление налогоплательщиком документов, подтверждающих потерю, порчу или хищение имущества, может рассматриваться в качестве достаточного основания для начисления НДС при фактическом отсутствии объекта налогообложения.

Подпункт 1 п. 1 ст. 146 и п. 1 ст. 167 НК РФ возлагают на налогоплательщика обязанность представить в налоговый орган документы, подтверждающие потерю, порчу или хищение имущества, недостача которого выявлена в ходе проведения инвентаризации, для подтверждения того, что указанное имущество не было реализовано; соответственно, отсутствие такого подтверждения рассматривается в качестве достаточного основания для начисления НДС при фактическом отсутствии объекта налогообложения.

Если вы списываете с баланса какое-то имущество, позаботьтесь о том, чтобы помимо акта на списание у вас были дополнительные документы, подтверждающие, что списанное имущество не было передано третьим лицам, а действительно было утрачено (похищено, утилизировано, уничтожено). В противном случае велик риск того, что налоговый орган доначислит вам НДС исходя из рыночной стоимости списанного имущества.

# 3.2.4. Раздельный учет "входного" НДС

Если налогоплательщик в течение квартала осуществляет операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, он должен обеспечить раздельный учет "входного" НДС в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 170 НК РФ.

Обратите внимание! Правила раздельного учета, установленные п. 4 ст. 170 НК РФ, применяются во всех случаях, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ (письмо ФНС от 22.07.2015 N ЕД-4-3/12855).

Этот вывод подтвержден Постановлением Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, а также Определением Конституционного суда РФ от 04.06.2013 N 966-О.

То есть налогоплательщик должен руководствоваться п. 4 ст. 170 НК РФ, если наряду с облагаемыми НДС операциями он осуществляет операции:

- не облагаемые НДС на основании ст. 149 НК РФ;

- не признаваемые объектом налогообложения на основании статей 147 и 148 НК РФ по причине того, что местом реализации территория РФ не является;

- не признаваемые объектом налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

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

Для того чтобы правильно распределить "входной" НДС между облагаемыми и необлагаемыми операциями, все приобретаемые товары (работы, услуги), включая основные средства и нематериальные активы, имущественные права нужно делить на три группы:

1) предназначенные для использования в деятельности, облагаемой НДС (прямые затраты по облагаемым НДС операциям);

2) предназначенные для использования в деятельности, не облагаемой НДС (прямые затраты по не облагаемым НДС операциям);

3) предназначенные для обеспечения деятельности организации в целом, которые однозначно нельзя отнести к какому-то определенному виду деятельности (косвенные или общехозяйственные расходы).

НДС, уплаченный по товарам (работам, услугам), имущественным правам, относящимся к первой группе, принимается к вычету в общем порядке.

"Входной" НДС, относящийся к товарам (работам, услугам), имущественным правам второй группы, к вычету не принимается, а учитывается в их стоимости.

Суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам третьей группы принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав в той пропорции, в которой эти товары (работы, услуги), имущественные права используются для осуществления облагаемых НДС операций (освобождаемых от НДС операций).

Пропорция в общем случае рассчитывается исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период (п. 4.1 ст. 170 НК РФ).

При определении вышеуказанной пропорции учитываются как облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, осуществляемые на возмездной и безвозмездной основе, так и не облагаемые этим налогом (исключенные из налогообложения) операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ, в том числе операции, не признаваемые объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ (письмо Минфина России от 24.04.2015 N 03-07-11/23524).

При определении показателя выручки от операций, не облагаемых НДС, в расчет следует включать не все суммы, не облагаемые НДС, а лишь те, которые являются выручкой от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС по основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ.

Так, например, если организация получает доходы от участия в уставных капиталах других организаций, то такие доходы НДС не облагаются, поскольку они вообще не подпадают под действие главы 21 НК РФ. Поэтому такие доходы не включаются в расчет при определении пропорции, предусмотренной п. 4.1 ст. 170 НК РФ (письмо Минфина России от 08.07.2015 N 03-07-11/39228).

В то же время операции по передаче имущества в уставный капитал другой организации не признаются объектом налогообложения на основании подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ, поэтому стоимость переданного имущества участвует в исчислении пропорции, рассчитываемой в соответствии с п. 4.1 ст. 170 НК РФ. По мнению ФНС России, в целях определения стоимости имущества (основных средств), передаваемого (передаваемых) в качестве взноса в уставный капитал, возможно использовать денежную оценку, рассчитанную согласно требованиям п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (письмо ФНС от 04.06.2015 N ГД-4-3/9632@).

При ведении раздельного учета "входного" НДС книга покупок заполняется следующим образом.

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, облагаемых НДС, регистрируются в книге покупок сразу же в момент поступления на полную сумму НДС (если, конечно, нет никаких претензий к их оформлению).

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для не облагаемых НДС операций, в книге покупок вообще не регистрируются.

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), которые используются и для облагаемых, и для не облагаемых НДС операций, регистрируются в книге покупок только на ту сумму налога, которая может быть предъявлена к вычету в данном налоговом периоде на основании произведенного расчета (п. 13 Правил ведения книги покупок - Приложение N 4 к Постановлению N 1137).

В течение всего квартала все счета-фактуры, участвующие в расчете пропорции по пунктам 4 и 4.1 ст. 170 НК РФ, нужно собирать отдельно и в книге покупок не регистрировать. По окончании квартала производится расчет пропорции. После этого все собранные счета-фактуры регистрируются в книге покупок, но не на полную сумму НДС, а только в той части, которая принимается к вычету на основании произведенного расчета\*(114).

Согласно п. 4 ст. 170 НК РФ налогоплательщик освобождается от обязанности вести раздельный учет, если доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При этом все суммы "входного" НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Эту норму на практике называют "правилом пяти процентов".

Правило пяти процентов может применяться в отношении любых операций, освобождаемых от НДС. При этом в расчет пропорции следует включать все расходы по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС.

В письме Минфина России от 08.04.2015 N 03-07-11/19614 разъясняется, что при определении совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав учитываются все расходы, относящиеся к операциям, освобождаемым от налогообложения налогом на добавленную стоимость, в том числе стоимость приобретенных ценных бумаг.

# 3.2.5. Счет-фактура, книги покупок и продаж, журналы учета счетов-фактур

# 3.2.5.1. Требования к оформлению счетов-фактур

Счет-фактура является документом, дающим право на вычет НДС.

Для правомерного вычета НДС счет-фактура должен быть оформлен в соответствии с требованиями, установленными пунктами 5, 5.1, 5.2 и 6 ст. 169 НК РФ.

В противном случае этот счет-фактура не будет рассматриваться налоговыми органами в качестве основания для вычета НДС (п. 2 ст. 169 НК РФ).

Фактически это означает, что отсутствие в счете-фактуре какого-либо реквизита из перечисленных в п. 5 (5.1, 5.2) ст. 169 НК РФ, например порядкового номера или даты, может служить формальным поводом для отказа налогоплательщику в принятии к вычету суммы налога, указанной в этом счете-фактуре.

В то же время необходимо принимать во внимание положения п. 2 ст. 169 НК РФ, согласно которым налоговый орган не имеет права отказать покупателю в вычете суммы НДС, если ошибки, допущенные при заполнении счета-фактуры, не препятствуют налоговому органу при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога.

Так, например, нельзя отказать в вычете по счету-фактуре, в котором:

- сделана ошибка в адресе продавца или покупателя (письмо Минфина России от 02.04.2015 N 03-07-09/18318);

- допущены опечатки в наименовании покупателя (заглавные буквы заменены строчными и наоборот, проставлены лишние символы (тире, запятые) и др.) (письмо Минфина России от 02.05.2012 N 03-07-11/130);

- указан неправильный КПП продавца или покупателя (при условии, конечно, что ИНН и названия указаны правильно) (письма Минфина России от 26.08.2015 N 03-07-09/49050, ФНС от 07.09.2015 N ГД-4-3/15640@).

# Какие ошибки могут обернуться отказом в вычете НДС?

Во-первых, это ошибки в наименовании товаров (работ, услуг) и в их стоимости.

Если в счете-фактуре неверно (в том числе с арифметическими и техническими ошибками) указаны либо отсутствуют показатели стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) и суммы налога на добавленную стоимость, то в вычете НДС по такому счету-фактуре будет отказано (письмо Минфина России от 30.05.2013 N 03-07-09/19826).

Неверное указание в счете-фактуре наименования реализуемого товара также является основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (письмо Минфина России от 14.08.2015 N 03-03-06/1/47252).

Во-вторых, нарушения правил подписания счетов-фактур.

В соответствии с п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Использование счетов-фактур, подписанных факсимильной подписью, Налоговым кодексом не предусмотрено. Поэтому счета-фактуры, составленные с использованием факсимильной подписи, признаются составленными с нарушением установленного порядка и не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога на добавленную стоимость к вычету (письмо Минфина России от 27.08.2015 N 03-07-09/49478).

# 3.2.5.2. Корректировки и исправления

Появление корректировочных счетов-фактур привело к некоей путанице на практике. У многих бухгалтеров сложилось мнение о том, что любое изменение в ранее выставленный счет-фактуру можно оформить корректировочным счетом-фактурой.

На самом деле это не так.

Нужно учитывать, что существуют два разных понятия:

1) корректировка стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая оформляется первичным документом и корректировочным счетом-фактурой;

2) ошибка, сделанная при оформлении счета-фактуры на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая требует исправления путем выставления покупателю исправленного счета-фактуры.

Необходимо четко различать, когда в ранее выставленный счет-фактуру необходимо вносить исправления (путем выставления нового исправленного счета-фактуры), а когда к нему необходимо составлять корректировочный счет-фактуру.

Корректировка производится на основании договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав). Указанные документы должны подтверждать тот факт, что изменение произошло уже после отгрузки.

Если же при выставлении счета-фактуры изначально были нарушены какие-то требования, установленные НК РФ, либо допущены ошибки, в том числе арифметические, то такой счет-фактуру необходимо исправлять. Выставление корректировочного счета-фактуры в этом случае будет неправомерным.

Так, например, при корректировке налоговой базы по НДС по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления корректировочные счета-фактуры не выставляются, а в первоначальный счет-фактуру вносятся исправления в порядке, установленном п. 7 Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению N 1137)\*(115). Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 20.05.2015 N 03-07-09/28856.

Корректировочный счет-фактура не выставляется и в случае выявления пересортицы, в результате которой обнаружены товары, не указанные в первоначальном счете-фактуре. В этом случае в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров, следует внести исправления в порядке, установленном п. 7 Правил заполнения счета-фактуры (письмо Минфина России от 16.03.2015 N 03-07-09/13813).

# 3.2.5.3. Реализация товаров (работ, услуг) покупателям - неплательщикам НДС

Подпункт 1 п. 3 ст. 169 НК РФ позволяет налогоплательщикам отказаться от выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, не являющимся налогоплательщиками НДС (при наличии письменного согласия сторон сделки).

По мнению Минфина России, положения подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ распространяются как на отгрузочные, так и на авансовые счета-фактуры (письмо Минфина России от 16.03.2015 N 03-07-09/13808).

Итак, если вы работаете с покупателями - неплательщиками НДС, то вопрос о выставлении или невыставлении им счетов-фактур остается на ваше усмотрение (вы сами решаете, какой вариант для вас более удобен).

Если вы пользуетесь предоставленной возможностью и не выставляете счета-фактуры покупателям - неплательщикам НДС, в книге продаж следует регистрировать либо первичные учетные документы, оформляемые при отгрузке, либо иные документы (например, бухгалтерскую справку-расчет), содержащие суммарные (сводные) данные по указанным операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала)\*(116).

Соответствующие рекомендации приведены в письме ФНС от 27.01.2015 N ЕД-4-15/1066@.

В письме Минфина России от 15.06.2015 N 03-07-14/34405 рассматривается другой возможный вариант оформления документов при реализации товаров физическим лицам за наличный и безналичный расчет.

Поскольку физические лица не являются плательщиками НДС и этот налог к вычету не принимают, по товарам, оплаченным физическими лицами в безналичном порядке, счета-фактуры можно, по мнению Минфина России, выписывать в одном экземпляре. При этом в книге продаж в этом случае также можно регистрировать бухгалтерскую справку-расчет, содержащую суммарные (сводные) данные по указанным операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

При реализации товаров по договору комиссии возможна следующая ситуация.

Комиссионер реализует товары комитента в режиме розничной торговли за наличный расчет. В силу п. 7 ст. 168 НК РФ комиссионер в этом случае счета-фактуры покупателям не выставляет. Информация о стоимости реализованных в режиме розничной торговли товаров отражается комиссионером в отчете, предоставляемом комитенту в рамках договора комиссии.

Комитент в такой ситуации счета-фактуры также не выставляет. При этом в книге продаж комитент регистрирует либо первичные учетные документы, подтверждающие совершение фактов хозяйственной жизни, либо иные документы, в том числе бухгалтерские справки-расчеты, содержащие суммарные (сводные) данные по указанным операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала) (письмо Минфина России от 17.03.2015 N 03-07-09/14183).

В письме Минфина России от 03.02.2015 N 03-07-15/4062 (доведено до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 27.02.2015 N ГД-4-3/3098@) разъясняется порядок действий при уменьшении стоимости товаров (работ, услуг), при отгрузке которых счета-фактуры покупателям не выставлялись.

По общему правилу при уменьшении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) продавец выписывает покупателю корректировочный счет-фактуру к уменьшению и регистрирует его в своей книге покупок, заявляя к вычету разницу между суммами НДС, исчисленными до и после корректировки (п. 13 ст. 171 НК РФ).

Если же при отгрузке товаров (работ, услуг) счет-фактура не составлялся, то корректировочный счет-фактура также не составляется. При этом продавец имеет право принять к вычету разницу между суммами НДС до и после корректировки на основании первичных учетных документов, подтверждающих согласие (факт уведомления) покупателя на уменьшение стоимости товаров (работ, услуг). Указанные первичные документы и регистрируются в книге покупок продавца.

# 3.2.5.4. Книги покупок и продаж

С 2015 года сведения из книг покупок и продаж выгружаются в соответствующие разделы декларации по НДС. Соответственно, неправильное заполнение этих книг может привести как к техническим проблемам, связанным с выгрузкой данных в форму декларации, так и к последующим проблемам при проведении камеральной проверки декларации.

В этой связи с 2015 года наблюдается всплеск интереса налогоплательщиков к тонкостям заполнения книг покупок и продаж в различных хозяйственных ситуациях.

В прошлые годы на эти тонкости мало кто обращал внимание, поскольку те или иные огрехи в заполнении книг в подавляющем большинстве случаев никаких негативных последствий для налогоплательщика не имели. Теперь же даже незначительная ошибка может привести к тому, что вам придется давать дополнительные пояснения по результатам камеральной проверки декларации.

В письме ФНС от 14.08.2015 N ГД-4-3/14398 даны разъяснения о порядке отражения в Разделе 9 декларации по НДС информации об ИНН/КПП покупателя.

В письме указано, что отражение в Разделе 9 декларации по НДС сведений о покупателе и (или) о посреднике (комиссионере, агенте) не является обязательным элементом в файле обмена. Поэтому в случае отсутствия у продавца информации об ИНН/КПП покупателя графа 8 книги продаж не заполняется, в связи с чем по строке 100 Раздела 9 декларации по НДС сведения об ИНН/КПП покупателя будут отсутствовать.

При регистрации в книге покупок электронных авиабилетов и железнодорожных билетов (при использовании вычета в части командировочных расходов на основании п. 7 ст. 171 НК РФ) у вас, без сомнения, возникнут вопросы по заполнению графы 10 книги покупок.

В этой графе по общему правилу указываются ИНН и КПП налогоплательщика-продавца.

Однако в бланках билетов вы этой информации не найдете (указание в билетах ИНН/КПП перевозчика или агентства, оформившего билет, нормативными документами не предусмотрено). В этой связи, по разъяснению Минфина России, при регистрации в книге покупок электронных авиабилетов и железнодорожных билетов в графе 10 книги покупок ставится прочерк (письмо Минфина России от 28.05.2015 N 03-07-11/30876).

Заметим, что авиабилеты и железнодорожные билеты регистрируются в книге покупок с кодом вида операции "23".

В книге покупок присутствует графа 7 "Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога". Эта графа заполняется только в тех случаях, когда нормы главы 21 НК РФ увязывают право на вычет НДС с уплатой этого налога в бюджет.

Так, например, суммы НДС, исчисленные при получении аванса от покупателя, предъявляются к вычету в случае возврата этого аванса покупателю.

Соответственно, после возврата аванса покупателю вы регистрируете в книге покупок авансовый счет-фактуру, который вы оформили при получении аванса. Этот счет-фактура регистрируется в книге покупок с кодом вида операции "22". При этом в графе 7 книги покупок отражаются реквизиты документов, подтверждающих возврат покупателю авансового платежа (письмо Минфина России от 24.03.2015 N 03-07-11/16044).

Если вы перечислили аванс в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) и решили воспользоваться вычетом по этому авансу, то в книге покупок вы регистрируете в книге покупок авансовый счет-фактуру, полученный от продавца. Этот счет-фактура регистрируется в книге покупок с кодом вида операции "02". При этом в графе 7 книги покупок отражаются реквизиты документов, подтверждающих перечисление сумм авансовых платежей (письмо Минфина России от 16.03.2015 N 03-07-11/13816).

Пунктом 5 ст. 171 НК РФ предусмотрен вычет НДС по товарам, возвращенным покупателем. В соответствии с п. 4 ст. 172 НК РФ этот вычет производится в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Вычет НДС при возврате товаров осуществляется продавцом товаров на основании счетов-фактур покупателей - налогоплательщиков налога на добавленную стоимость, ранее принявших на учет возвращаемые товары, либо корректировочных счетов-фактур, выставляемых продавцом указанных товаров, независимо от факта возврата денежных средств покупателю.

Поэтому при регистрации в книге покупок таких счетов-фактур (корректировочных счетов-фактур) графу 7 заполнять не требуется (письмо Минфина России от 23.03.2015 N 03-07-11/15889).

# 3.2.6. Операции, освобождаемые от налогообложения

Перечень операций, не подлежащих обложению НДС (освобождаемых от налогообложения), содержится в ст. 149 НК РФ.

В соответствии с подп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождены операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов.

Вот уже несколько лет обсуждается вопрос о том, подпадают ли под эту норму операции по реализации металлолома, образовавшегося в хозяйственной деятельности компании (отходы производства, непригодное к использованию оборудование), у которой нет лицензии на реализацию металлолома.

Ведь в п. 6 ст. 149 НК РФ четко указано, что перечисленные в ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Относительно требования о наличии лицензии, закрепленного в п. 6 ст. 149 НК РФ, нужно четко понимать, что наличие лицензии является необходимым условием для правомерного освобождения от НДС только в тех случаях, когда лицензирование соответствующего вида деятельности предусмотрено законом.

Если осуществляемая налогоплательщиком деятельность не подлежит лицензированию, то отсутствие лицензии не препятствует использованию налогового освобождения (письмо Минфина России от 01.12.2005 N 03-04-11/321).

В общем случае заготовка, хранение, переработка и реализация лома черных металлов, цветных металлов подлежат лицензированию (ст. 12 Федерального закона от 04.05.2011 N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности"). Вместе с тем в соответствии с п. 1 Положения о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных металлов, цветных металлов, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 12.12.2012 N 1287, реализация лома черных и цветных металлов, образовавшегося у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в процессе собственного производства, не подлежит лицензированию.

Таким образом, если организация реализует металлолом, образовавшийся в процессе производства (отходы производства) или в связи со списанием пришедшего в негодность оборудования (других материально-производственных запасов), такая реализация не облагается НДС на основании подп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ независимо от наличия у организации соответствующей лицензии.

Правомерность этого вывода подтверждается в письме Минфина России от 02.09.2015 N 03-07-07/50555.

В соответствии с подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению операции по реализации жилых домов, жилых помещений, а также долей в них.

Обратите внимание! По мнению Минфина России, предусмотренное подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождение не применяется в отношении операций по реализации объекта незавершенного строительства жилого дома.

Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 13.08.2015 N 03-07-11/46755.

При этом в письме указано, что если в течение периода строительства организация не пользовалась вычетами "входного" НДС (т.к. предполагалось, что строящийся объект будет использован в операциях, не облагаемых НДС), то при реализации незавершенного строительством дома организация не только обязана исчислить НДС с реализации, но и получает право заявить к вычету суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным для строительства жилого дома. В этой связи, по мнению Минфина России, налогоплательщику следует представить в налоговый орган уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость и при необходимости по налогу на прибыль организаций.

В соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик может отказаться от освобождения от НДС только в отношении операций, которые перечислены в п. 3 ст. 149 НК РФ.

Если налогоплательщик осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), перечисленные в пунктах 1 и 2 ст. 149 НК РФ, то он не имеет права отказаться от использования льготного режима налогообложения и взимать с покупателей суммы НДС (письма Минфина России от 02.09.2015 N 03-07-07/50555, от 05.08.2015 N 03-07-11/45192).

Обратите внимание! Предоставляя налогоплательщикам возможность отказаться от использования освобождения от НДС, глава 21 НК РФ устанавливает специальный порядок оповещения об этом налоговых органов.

Налогоплательщик, изъявивший желание отказаться от использования налогового освобождения, должен представить в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика соответствующее заявление. Заявление должно быть подано в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от использования льготы.

Отказ от освобождения возможен минимум на год. Более продолжительный срок можно указать непосредственно в заявлении об отказе от использования освобождения, подаваемом в налоговый орган.

Если налогоплательщик отказался от использования налогового освобождения, предусмотренного каким-либо подпунктом п. 3 ст. 149 НК РФ, то при совершении соответствующих операций он в общеустановленном порядке увеличивает стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) на сумму НДС, предъявляя его покупателям. Счета-фактуры в этом случае оформляются в общем порядке с выделением суммы НДС по соответствующей ставке. При этом налогоплательщик в общем порядке пользуется вычетами "входного" НДС.

Обороты по реализации товаров (работ, услуг), в отношении которых налогоплательщик отказался от использования налогового освобождения, отражаются в Разделе 3 декларации по НДС. При этом в Разделе 7 информация о таких операциях уже не приводится.

# 3.3. Транспортный налог

# 3.3.1. Повышающие коэффициенты в отношении дорогостоящих автомобилей

С 1 января 2014 года новой редакцией п. 2 ст. 362 НК РФ предусмотрено применение повышающего коэффициента при исчислении суммы налога в отношении дорогостоящих легковых автомобилей.

Данный коэффициент определяется в зависимости от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска (см. таблицу 3.1).

Таблица 3.1

# Повышающие коэффициенты для дорогостоящих автомобилей

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Стоимость, млн. руб. | Коэффициент в зависимости от количества лет с года выпуска легкового автомобиля | | | | | |
| до 1 года | от 1 до 2 лет | от 2 до 3 лет | до 5 лет | до 10 лет | до 20 лет |
| от 3 до 5 | 1,5 | 1,3 | 1,1 |  |  |  |
| от 5 до 10 |  |  |  | 2 |  |  |
| от 10 до 15 |  |  |  |  | 3 |  |
| от 15 |  |  |  |  |  | 3 |

Размер коэффициента зависит как от стоимости автомобиля, так и от количества лет с года выпуска автомобиля.

Заметим, что стоимость автомобиля определяется не той ценой, по которой он был фактически приобретен конкретным налогоплательщиком.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей для целей исчисления транспортного налога утвержден приказом Минпромторга России от 28.02.14 N 316.

Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей должен ежегодно, не позднее 1 марта, размещаться на официальном сайте Минпромторга России (www.minpromtorg.gov.ru).

На сегодняшний день существуют два Перечня легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, составленных Минпромторгом: Перечень от 28.02.2014 и Перечень от 27.02.2015.

Как их применять?

Нельзя не сказать о том, что в начале 2015 года чиновники Минфина приложили много усилий для того, чтобы запутать налогоплательщиков\*(117). Окончательная позиция была сформирована только к июню 2015 года.

В соответствии с согласованной позицией ФНС и Минфина России, которая доведена до нижестоящих налоговых органов письмом ФНС от 11.06.2015 N БС-4-11/10285 (вместе с письмом Минфина России от 01.06.2015 N 03-05-04-04/31532), каждый Перечень дорогостоящих автомобилей должен применяться в своем налоговом периоде:

Перечень от 28.02.2014 - для расчета налога за 2014 год;

Перечень от 27.02.2015 - для расчета авансовых платежей и налога за 2015 год.

Для того чтобы правильно рассчитать налог по дорогостоящему автомобилю, нужно правильно рассчитать срок, прошедший с года выпуска автомобиля.

В письме ФНС от 02.03.2015 N БС-4-11/3274@ разъясняется, что срок исчисления количества лет, прошедших с года выпуска легкового автомобиля, в отношении которого применяется повышающий коэффициент, установленный п. 2 ст. 362 НК РФ, исчисляется с года выпуска транспортного средства по налоговый период, за который уплачивается налог.

Например, при исчислении за 2015 год транспортного налога в отношении легкового автомобиля 2011 года выпуска стоимостью от 3 до 5 миллионов рублей количество лет, прошедших с года выпуска этого автомобиля, составляет пять лет (2011, 2012, 2013, 2014, 2015). Поэтому при исчислении транспортного налога по такому автомобилю за 2015 год повышающий коэффициент не применяется.

При исчислении налога в 2015 году в отношении автомобиля 2014 года выпуска стоимостью от 3 до 5 миллионов рублей количество лет, прошедших с года выпуска этого автомобиля, составляет два года (2014, 2015). Поэтому при исчислении суммы транспортного налога (авансовых платежей) за 2015 год применяется повышающий коэффициент 1,3 (письмо Минфина России от 12.02.2015 N 03-05-05-04/6188).

# 3.3.2. Уплата налога при продаже транспортного средства в течение года

В соответствии с п. 3 ст. 362 НК РФ в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимаются за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

В письме Минфина России от 25.08.2015 N 03-05-06-04/48944 разъясняется, что определяющим фактором для исчисления суммы транспортного налога в отношении транспортного средства, которое в течение налогового периода (т.е. календарного года) ставилось на регистрационный учет и (или) снималось с этого учета, является количество полных месяцев в этом налоговом периоде, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано за тем или иным налогоплательщиком.

В этой связи в случае смены в течение налогового периода собственника транспортного средства налог уплачивается отдельно каждым из этих собственников, исходя из количества полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на каждого из них.

Например, организация 5 марта 2015 года сняла с учета принадлежавший ей ранее автомобиль. В тот же день он был продан другой организации, которая 6 марта 2015 года поставила его на регистрационный учет.

В такой ситуации транспортный налог за март 2015 года по этому автомобилю должны заплатить обе организации - и продавец, и покупатель.

# 3.3.3. Декларация по транспортному налогу

При заполнении декларации по транспортному налогу обратите внимание на следующее.

Раздел 2 декларации заполняется по каждому транспортному средству отдельно.

В этом разделе отражаются показатели, исходя из которых рассчитывается транспортный налог по данному конкретному транспортному средству.

В Разделе 2 присутствует строка 100 "Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства". Эта строка заполняется только в случаях установления дифференцированных налоговых ставок с учетом срока полезного использования транспортных средств (п. 3 ст. 361 НК РФ).

В этой связи в письме ФНС от 23.06.2015 N БС-4-11/10862 разъясняется следующее:

- если в отношении транспортного средства одновременно установлены как дифференцированная налоговая ставка, так и повышающий коэффициент (см. с. 444), то по строке 100 Раздела 2 декларации указывается количество лет, исчисленное по правилам, установленным п. 3 ст. 361 НК РФ для целей применения дифференцированной ставки;

- если в отношении транспортного средства дифференцированная налоговая ставка не установлена, но установлен повышающий коэффициент, строка 100 Раздела 2 не заполняется.

# 3.4. Налог на имущество

В настоящее время объекты недвижимого имущества могут облагаться налогом на имущество как по балансовой, так и по кадастровой стоимости.

В частности, в соответствии со ст. 378.2 НК РФ облагаться налогом по кадастровой стоимости могут следующие объекты:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение которых в соответствии с кадастровыми паспортами объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Перечисленные объекты облагаются налогом по кадастровой стоимости при выполнении двух условий:

1) законодательным (представительным) органом субъекта Российской Федерации принят соответствующий нормативный правовой акт;

2) конкретный объект включен в перечень объектов, облагаемых налогом по кадастровой стоимости, утвержденный органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации.

Такой перечень должен определяться не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу (т.е. не позднее 1 января очередного года).

Таким образом, уплата налога на имущество по перечисленным выше объектам недвижимости осуществляется следующим образом.

Если по состоянию на 1 января 2015 года объект включен в упомянутый выше перечень, то налог в 2015 году исчисляется исходя из кадастровой стоимости.

Если объекта на 1 января 2015 года в перечне нет, объект облагается налогом по балансовой стоимости.

При этом в общем случае порядок уплаты налога по конкретному объекту в течение года измениться не может.

Статьей 378.2 НК РФ не предусмотрено внесение изменений в течение налогового периода в перечень, определенный на соответствующий налоговый период, в части добавления в него новых объектов. Поэтому если на 1 января 2015 года объекта в перечне не было, значит, налог за 2015 год, безусловно, исчисляется исходя из балансовой стоимости объекта.

Однако изменение в перечне в течение года все же возможно, но лишь в части исключения из него каких-то объектов. Это возможно в том случае, если какие-то объекты были включены уполномоченным органом в перечень ошибочно либо если судом принято решение о неправомерности их включения в перечень (например, по причине несоответствия критериям отнесения объекта недвижимого имущества к объектам, в отношении которых региональным законодательством установлены особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости). Такие объекты должны быть исключены из перечня, определенного на соответствующий налоговый период, с обязательным размещением соответствующей информации в сети Интернет (на том сайте, где первоначально был размещен перечень).

Имейте в виду: в случае если принято решение об исключении из перечня неправомерно включенного в перечень объекта недвижимого имущества, налоговая база в отношении указанного объекта в соответствующем налоговом периоде определяется как среднегодовая стоимость.

Соответствующие разъяснения приведены в письме ФНС от 28.04.2015 N БС-4-11/7315.

По общему правилу налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (за исключением отдельных объектов недвижимости, которые облагаются налогом по кадастровой стоимости).

В соответствии с п. 3 ст. 375 НК РФ при определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Таким образом, нормы ст. 375 НК РФ однозначно указывают на то, что для целей исчисления налога на имущество остаточная стоимость объекта определяется по правилам бухгалтерского учета.

А правила бухгалтерского учета (в отличие от налогового, который ведется в целях исчисления налога на прибыль) вовсе не обязывают организацию при определении срока полезного использования (СПИ) объекта руководствоваться Классификацией основных средств.

Имейте в виду: если по объекту основных средств СПИ, установленный в бухгалтерском учете, отличается от налогового СПИ (установленного в соответствии с Классификацией основных средств), то для целей исчисления налоговой базы по налогу на имущество во внимание следует принимать именно бухгалтерский СПИ.

Правомерность этого вывода подтверждается в Определении Верховного суда РФ от 25.09.2014 N 305-КГ14-1477 (включено в обзор судебных актов, вынесенных Верховным судом Российской Федерации, который направлен налоговым органам письмом ФНС от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@).

Судом рассматривался следующий спор.

Организация при определении размера амортизационных отчислений по лизинговому имуществу использовала СПИ, установленный не в соответствии с Классификацией основных средств, а исходя из срока действия договоров лизинга.

Такой порядок определения СПИ полностью соответствует нормам ПБУ 6/01 "Учет основных средств и Методических указаний по учету основных средств".

Налоговый орган настаивал на том, что в целях исчисления налога на имущество при определении остаточной стоимости спорного имущества подлежал применению срок полезного использования, определенный в соответствии с Классификацией основных средств.

Суд принял сторону организации, согласившись с тем, что при исчислении срока полезного использования объектов (для целей исчисления налога на имущество организаций), приобретенных по договору финансовой аренды, налогоплательщик имеет право руководствоваться сроком действия указанного договора, не принимая во внимание положения Классификации основных средств.

# 3.5. Налог на доходы физических лиц

# 3.5.1. Компенсация расходов по гражданско-правовым договорам

Организация может заключать с физическими лицами не только трудовые, но и гражданско-правовые договоры на выполнение тех или иных работ (оказание услуг).

С точки зрения трудового законодательства лицо, с которым заключен гражданско-правовой договор, не признается работником организации. Тем не менее организация может направить такое лицо в другую местность для выполнения работ (оказания услуг). Формально такая поездка командировкой не является.

В этой связи возникает вопрос: следует ли включать в налогооблагаемый доход физического лица суммы, которые организация выплачивает ему в возмещение расходов на поездку в другую местность?

Позиция Минфина России по этому вопросу меняется ежегодно.

В 2013 году Минфин России занимал довольно лояльную позицию по отношению к налогоплательщикам и разъяснял, что возмещение организацией расходов исполнителя не всегда признается доходом последнего.

Если оплата организацией расходов исполнителей по проезду и проживанию осуществляется в их интересах (например, такая оплата является частью вознаграждения исполнителя), то эта оплата признается их доходом, полученным в натуральной форме, а суммы такой оплаты подлежат обложению НДФЛ.

В прочих случаях (когда расходы осуществляются в интересах организации) компенсация расходов исполнителей не является их доходом и, соответственно, не облагается НДФЛ (письма Минфина России от 19.07.2013 N 03-03-06/1/28379, от 29.04.2013 N 03-04-07/15155).

Однако в 2014 году, отвечая на аналогичный вопрос, Минфин уже не делает различий в порядке налогообложения сумм возмещения расходов в зависимости от того, в чьих интересах эти расходы произведены. По мнению финансистов, компенсируемые организацией физическому лицу в соответствии с заключенным договором гражданско-правового характера суммы расходов, произведенных им для выполнения работ по такому договору, признаются доходом физического лица, подлежащим обложению НДФЛ наряду с вознаграждением, выплачиваемым физическому лицу по такому договору (письма Минфина России от 20.04.2014 N 03-11-11/12250, от 29.01.2014 N 03-04-06/3282).

Этой позиции Минфин России придерживается и в 2015 году (письмо Минфина России от 05.08.2015 N 03-04-06/45204). Специалисты ведомства указывают, что суммы возмещения издержек по договору возмездного оказания услуг, заключенному организацией с физическим лицом, включаются в налоговую базу указанных физических лиц.

Таким образом, на сегодняшний день позиция Минфина такова: все расходы, возмещаемые физическому лицу по гражданско-правовому договору, являются доходом последнего и облагаются НДФЛ.

Отметим, что ФНС в 2012 году давала иные разъяснения по данному вопросу.

В письме ФНС России от 03.09.2012 N ОА-4-13/14633 высказано мнение о том, что компенсация расходов исполнителя, произведенных в интересах заказчика, не является облагаемым НДФЛ доходом, так как эта компенсация вообще не является доходом.

Подтверждение правомерности такого подхода можно найти и в арбитражной практике (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 26.03.2013 N А40-37553/12-20-186).

# 3.5.2. Налоговые вычеты

# 3.5.2.1. Вычет, предоставляемый разведенным родителям или родителям, не состоящим в браке

Вопрос о возможности предоставления стандартного налогового вычета разведенному родителю или родителю, не состоящему в браке, обсуждается ежегодно. Не стал исключением и 2015 год.

Минфин в разъяснениях указывает, что право на стандартный налоговый вычет имеет разведенный родитель (родитель, не состоящий в браке), если он содержит своего ребенка, например путем уплаты алиментов. Если разведенный родитель выплачивает алименты на содержание ребенка, ему надо подтвердить факт уплаты алиментов. Подтверждающими документами могут быть:

- свидетельство о рождении ребенка;

- свидетельство о расторжении брака;

- исполнительный лист (постановление суда) о взыскании алиментов или нотариально удостоверенное соглашение об уплате алиментов;

- документы, подтверждающие уплату алиментов.

Право на вычет имеет и супруг родителя, уплачивающего алименты. Объясняется это тем, что к имуществу, нажитому супругами во время брака (общему имуществу супругов), относятся доходы каждого из супругов, в том числе и та часть доходов, которая затем перечисляется в виде алиментов (письмо Минфина России от 18.03.2015 N 03-04-05/14392).

В ситуации, когда порядок содержания детей между родителями документально не закреплен, документами для подтверждения права разведенного родителя на получение стандартного налогового вычета, в частности, могут быть:

- копия свидетельства о рождении ребенка;

- справка с места учебы ребенка;

- документы, подтверждающие факт перечисления денежных средств на обеспечение ребенка;

- письменное заявление бывшей супруги (матери ребенка) о том, что отец ребенка участвует в его обеспечении (письмо Минфина России от 22.05.2013 N 03-04-06/18179).

Имеет право на получение вычета и супруг родителя ребенка, проживающий совместно с ребенком.

Например, возможна такая ситуация. Супруги имеют одного общего ребенка. Помимо него, у каждого супруга есть ребенок от предыдущего брака. Ребенок жены проживает совместно с супругами, а на своего ребенка муж уплачивает алименты.

В данном случае супруги имеют право на получение стандартного вычета на троих детей, поскольку все они находятся на их содержании. Очередность детей определяется по датам их рождения, то есть первый ребенок - это наиболее старший по возрасту ребенок (письмо Минфина России от 28.05.2015 N 03-04-05/30910).

Отметим, что этой позиции Минфин придерживается довольно продолжительное время и в 2015 году она не изменилась.

Отказаться от получения налогового вычета в пользу супруга (другого родителя) гражданин вправе только в том случае, если у него имеются доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13%.

В этом случае родитель, получающий налоговый вычет в двойном размере, должен ежемесячно представлять справку с места работы супруга, подтверждающую то, что ему стандартный налоговый вычет не предоставляется (письма Минфина России от 28.05.2015 N 03-04-05/30910, от 27.11.2014 N 03-04-05/60389).

# 3.5.2.2. Предоставление вычета за месяцы, в которых доход отсутствовал

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (года) путем уменьшения в каждом месяце налогового периода (года) налогооблагаемого дохода на соответствующий размер вычета (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются за все месяцы года, когда соблюдены следующие условия:

- представлено заявление на получение налогового вычета;

- представлены документы, подтверждающие право на такие налоговые вычеты;

- сумма дохода нарастающим итогом с начала года не превышает 280 000 рублей.

Довольно продолжительное время Минфин России придерживался следующей позиции.

Если в отдельные месяцы налогового периода у налогоплательщика не было дохода, облагаемого налогом на доходы физических лиц по ставке 13%, стандартные налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, включая те месяцы, в которых не было выплат дохода.

Исключением из этого правила является ситуация, когда выплата дохода работнику начиная с какого-либо месяца полностью прекращена и не возобновляется до окончания налогового периода (года). В этом случае стандартный налоговый вычет за такие месяцы налогового периода налоговым агентом не может быть предоставлен (письмо Минфина России от 06.05.2013 N 03-04-06/15669).

В 2014 году мнение Минфина по этому вопросу несколько изменилось.

В письме от 11.06.2014 N 03-04-05/28141 финансисты пришли к выводу, что родитель не вправе получить стандартный вычет по НДФЛ на ребенка за те месяцы налогового периода, в которых у него не было дохода, облагаемого по ставке 13% (в период нахождения в отпуске по уходу за ребенком), даже в том случае, если впоследствии в данном налоговом периоде доход появится.

Однако впоследствии финансисты вернулись к прежней позиции: в случае если в отдельные месяцы налогового периода отсутствовал доход, облагаемый по ставке 13%, вычеты предоставляются в последующих месяцах, в которых такой доход получен, за каждый месяц налогового периода, включая и те месяцы, когда выплат дохода не было (письмо Минфина России от 22.10.2014 N 03-04-06/53186).

В 2015 году правомерность этого подхода подтвердила и налоговая служба (письмо ФНС России от 30.04.2015 N БС-3-11/1785@).

Отметим, что Президиум ВАС РФ в Постановлении от 14.07.2009 N 4431/09 также пришел к выводу, что запрета на предоставление вычета за каждый месяц налогового периода в случае отсутствия у физического лица в отдельные месяцы налогового периода доходов, облагаемых по ставке 13%, НК РФ не устанавливает.

# 3.5.2.3. Порядок налогообложения при выходе участника из общества

Подпунктом 1 п. 1 ст. 220 НК РФ установлено, что при продаже доли в уставном капитале организации налогоплательщик вправе воспользоваться имущественным налоговым вычетом.

Вместо получения налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав (подп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ).

Минфин в своих разъяснениях отмечает, что данная норма не предусматривает предоставления имущественного вычета или уменьшения налогооблагаемого дохода в ситуации, когда участник получает стоимость доли при выходе из общества.

На этом основании специалисты ведомства делают вывод, что при выходе участника из общества выплаченная ему действительная стоимость доли подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях исходя из полной суммы выплаченного дохода (письма Минфина России от 15.07.2015 N 03-04-06/40675, от 13.03.2015 N 03-04-05/13597).

Обратите внимание! С 1 января 2016 года ситуация меняется. В подпункт 1 п. 1 ст. 220 НК РФ вносятся поправки, позволяющие воспользоваться имущественным налоговым вычетом и при получении дохода при выходе участника из общества (п. 2 ст. 1 Федерального закона от 08.06.2015 N 146-ФЗ).

# 3.5.3. Определение даты получения дохода при выплате суточных в повышенном размере

В соответствии с правилами, действующими в 2015 году, датой фактического получения дохода в денежной форме признается день выплаты дохода, в том числе его перечисления на счет работника в банке (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ в редакции, действующей в 2015 году).

При этом у бухгалтеров часто возникает вопрос относительно даты определения дохода в ситуации, когда суточные выплачиваются командированному работнику сверх норм, установленных п. 3 ст. 217 НК РФ.

Минфин России разъясняет, что доход в данной ситуации определяется на дату утверждения авансового отчета (письмо Минфина России от 27.03.2015 N 03-04-07/17023).

С этим согласны и налоговые органы (письмо ФНС России от 07.04.2015 N БС-4-11/5737).

Если суточные были выплачены в валюте, сумма суточных пересчитывается в рубли по курсу Банка России, действующему на дату утверждения авансового отчета (письмо Минфина России от 27.03.2015 N 03-04-07/17023).

Обратите внимание! С 2016 года начинают применяться новые правила определения даты получения дохода. По доходам, возникающим при направлении работников в командировку, датой получения дохода является последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (подп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ, вступает в силу с 1 января 2016 года).

# 3.5.4. Исполнение обязанностей налогового агента

# 3.5.4.1. Удержание налога с выплат, присужденных по решению суда

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Однако в ситуации, когда организация выплачивает своему работнику суммы по решению суда, не все так однозначно.

Отметим, что необходимость выплаты возникает, как правило, в ситуации, когда суд обязывает работодателя оплатить работнику время вынужденного прогула, выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск, возместить моральный вред.

Дело в том, что в решении суда указывается сумма, которая должна быть выплачена работнику. В соответствии с п. 2 ст. 13 ГПК РФ вступившие в законную силу судебные постановления, а также законные распоряжения, требования, вызовы и обращения судов являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, граждан, организаций и подлежат неукоснительному соблюдению на всей территории Российской Федерации. Иными словами, организация должна выплатить работнику именно ту сумму, которая указана в судебном решении.

Соответственно, возникает вопрос: может ли организация с этой суммы удержать НДФЛ?

В этом году налоговые органы поддержали позицию Минфина России относительно удержания НДФЛ с выплат, присужденных работнику по решению суда.

Так, если при вынесении решения суд произвел разделение сумм, причитающихся работнику, и сумм, которые надо удержать в качестве налога, организация должна удержать НДФЛ и перечислить его в соответствующий бюджет.

Если же если при вынесении решения суд не произвел разделение сумм выплат (а это происходит в большинстве случаев) и работодатель не производит какие-либо иные выплаты работнику, организация не имеет возможности удержать НДФЛ. В этой ситуации необходимо письменно уведомить налоговый орган о невозможности удержать налог (п. 5 ст. 226 НК РФ).

В таком случае исчисление, декларирование и уплату НДФЛ работник производит самостоятельно (письмо ФНС России от 12.01.2015 N БС-3-11/14@).

# 3.5.4.2. Удержание налога с выплат дистанционным работникам

В настоящее время дистанционная форма работы становится как никогда актуальной. Такой принцип организации работы позволяет работодателя сэкономить на создании рабочего места, освобождает организацию от обязательного проведения спецоценки в отношении дистанционного места работы, а также позволяет принимать на работу необходимых сотрудников, независимо от места их проживания.

Актуальность дистанционной работы подтверждает и тот факт, с 2013 года Трудовой кодекс РФ дополнен главой 49.1 "Особенности регулирования труда дистанционных работников".

В этой связи организации заключают договоры о дистанционной работе с гражданами Беларуси, Украины, а также стран дальнего зарубежья. Однако у работодателей часто возникают вопросы относительно необходимости удержания НДФЛ при выплате таким работникам заработной платы или вознаграждения по договорам оказания услуг (выполнения работ).

В 2015 году Минфин России выпустил разъяснения по вопросу о необходимости удержания НДФЛ с доходов удаленных сотрудников, которые работают и проживают за границей.

По правилам, установленным п. 2 ст. 209 НК РФ, для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный только от источников в Российской Федерации.

Если работники являются налоговыми резидентами Российской Федерации (а именно проживают на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 месяцев), они в силу подп. 3 п. 1 ст. 228 НК РФ самостоятельно декларируют полученный доход, исчисляют и уплачивают НДФЛ. Работодатели в данной ситуации не признаются налоговыми агентами и на них не могут быть возложены обязанности по исчислению, удержанию и уплате сумм НДФЛ с заработной платы таких удаленных работников.

Отметим, что заработная плата, получаемая от российской организации, признается доходом от источников за пределами РФ (подп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ).

Если же работники не являются налоговыми резидентами РФ, то их заработная плата, полученная от российского работодателя, не облагается НДФЛ в Российской Федерации (письма Минфина России от 15.07.2015 N 03-04-06/40525, от 04.08.2015 N 03-04-06/44857).

# 3.5.4.3. Перечисление налога при выплате работникам аванса

Трудовое законодательство устанавливает обязанность работодателей выплачивать заработную плату не реже чем каждые полмесяца (ч. 6 ст. 136 ТК РФ). Поэтому организации выплачивают зарплату работникам два раза в месяц. При этом часть зарплаты за первую половину месяца принято называть авансом.

Налоговый агент производит исчисление НДФЛ нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца (п. 3 ст. 226 НК РФ).

В последний день месяца, за который работнику была начислена зарплата, организация производит исчисление налога.

Минфин России поясняет, что до истечения месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным работником. Соответственно, до окончания месяца налог не может быть исчислен.

Таким образом, удержание у работника исчисленной по окончании месяца суммы налога производится работодателем из доходов только при их фактической выплате после окончания месяца, за который эта сумма налога была исчислена (письма Минфина России от 22.07.2015 N 03-04-06/42063, от 10.04.2015 N 03-04-06/20406).

Иными словами, по мнению Минфина России, исчислять и удерживать налог при выплате заработной платы за первую половину месяца (аванса) не надо.

# 3.5.4.4. Взыскание пени с налогового агента, не удержавшего НДФЛ

Федеральная налоговая служба в своем письме от 04.08.2015 N ЕД-4-2/13600 пояснила, что в том случае, если работодатель необоснованно не удержал НДФЛ при выплате зарплаты, взыскать с него пени за несвоевременную уплату налога нельзя.

Объясняется это тем, что уплата НДФЛ за счет средств работодателей не допускается (п. 9 ст. 226 НК РФ).

Если работодатель не удержал НДФЛ, налоговый орган не может взыскать с него налог, соответственно, отсутствуют правовые основания для взыскания пеней за несвоевременную уплату налога.

Обратите внимание! Суды придерживаются по этому вопросу иного мнения. Пленум ВАС РФ полагает, что в ситуации, когда налоговый агент необоснованно не удержал НДФЛ, с него могут быть взысканы пени (п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

Кроме того, напоминаем, что за неправомерное неудержание и неперечисление НДФЛ для работодателей предусмотрен штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию (перечислению) (ст. 123 НК РФ).

# 3.5.4.5. Сроки перечисления НДФЛ в бюджет

Кому не знакома такая ситуация: бухгалтер заранее перед выплатой зарплаты "закидывает" в бюджет сумму НДФЛ (на всякий случай, чтобы потом не было недоимки, или по причине того, что, например, уходит в отпуск и хочет оплатить все налоги, срок уплаты которых приходится на период отпуска).

В общем, причина таких действий значения не имеет.

Вопрос: могут ли такие действия иметь какие-либо негативные последствия?

Оказывается, могут.

ФНС считает, что в такой ситуации авансом перечисленная в бюджет сумма налогом не является.

В письме ФНС России от 25.07.2014 N БС-4-11/14507@ изложена следующая позиция.

Согласно подп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства. При этом п. 9 ст. 226 НК РФ установлено, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Проведя системный анализ статей 24 и 226 НК РФ, налоговая служба пришла к выводу, что обязанность по перечислению в бюджет налога возникает у налогового агента только после фактического удержания налога из средств, выплачиваемых налогоплательщику.

Соответственно, сумма, перечисленная в бюджет авансом, до удержания сумм НДФЛ из доходов работников, налогом не является.

В 2015 году данный вывод поддержал Арбитражный суд Северо-Западного округа (Постановление от 19.06.2015 N Ф07-3729/2015 по делу N А56-41307/2014).

В этой связи нельзя не сказать о том, что в арбитражной практике можно найти примеры и противоположных решений.

Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 04.02.2014 N А26-3109/2013 пришел к выводу, что заблаговременное (до выплаты дохода физическим лицам) перечисление в бюджет суммы НДФЛ не может являться обстоятельством для вывода о нарушении налоговым агентом обязанности по перечислению НДФЛ.

Однако нужно иметь в виду, что налоговая служба рекомендует налоговым агентам в случае авансового перечисления в бюджет сумм налога до выплаты дохода физическому лицу обращаться в налоговый орган с заявлением о возврате перечисленной суммы.

Исходя из этой рекомендации, можно сделать вывод о том, что налоговый орган вряд ли согласится на зачет этой суммы в счет предстоящей уплаты НДФЛ, поскольку ФНС России не признает данную сумму налогом.

Учитывая изложенное, на наш взгляд, от практики заблаговременного перечисления НДФЛ в бюджет лучше отказаться.

# 3.5.5. Представление отчетности при выплате дивидендов

В 2015 году возникла некая неразбериха с тем, какую отчетность должны представлять организации, выплачивающие дивиденды физическим лицам, - справки по форме 2-НДФЛ или декларации по налогу на прибыль с заполненным приложениями N 2.

По общему правилу, установленному п. 2 ст. 230 НК РФ, налоговые агенты ежегодно, не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговые органы отчетность по форме 2-НДФЛ.

При этом для организаций, признаваемых налоговыми агентами в силу ст. 226.1 НК РФ, устанавливается особый порядок предоставления отчетности.

Статья 226.1 НК РФ перечисляет организации, которые относятся к налоговым агентам при осуществлении операций с ценными бумагами. Так, к таким налоговым агентам относится российская организация, осуществляющая выплаты физическим лицам дохода по ценным бумагам, выпущенным этой организацией, права по которым учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким ценным бумагам, на следующих счетах:

- лицевом счете владельца этих ценных бумаг;

- депозитном лицевом счете;

- лицевом счете доверительного управляющего, если этот доверительный управляющий не является профессиональным участником рынка ценных бумаг (подп. 3 п. 2 ст. 226.1 НК РФ).

Таким образом, акционерные общества, выплачивающие дивиденды своим акционерам, при представлении отчетности должны руководствоваться специальными правилами, установленными п. 4 ст. 230 НК РФ.

Такие организации представляют в налоговый орган сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ за этот налоговый период налогов по форме, в порядке и сроки, которые установлены ст. 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций.

Итак, акционерные общества, выплачивающие дивиденды физическим лицам - акционерам, должны представить налоговую декларацию по налогу на прибыль, которая должна включать:

- титульный лист;

- приложение N 2 "Сведения о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом от операций с ценными бумагами, операций с финансовыми инструментами срочных сделок, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов".

Сведения о доходах надо предоставлять отдельно по каждому физическому лицу - получателю дивидендов (письма Минфина России от 29.01.2015 N 03-04-07/3263, ФНС России от 02.02.2015 N БС-4-11/1443@).

Отчетность надо предоставлять по итогам налогового периода не позднее 28 марта года, следующего за годом выплаты дивидендов (письмо ФНС России от 20.06.2014 N ГД-4-3/11868@).

Обратите внимание! Представлять в налоговый орган сведения по форме 2-НДФЛ акционерным обществам не требуется (письмо Минфина России от 02.02.2015 N 03-04-06/4019).

Общества с ограниченной ответственностью, выплачивающие дивиденды физическим лицам - участникам, при представлении отчетности руководствуются общими правилами, установленными п. 2 ст. 230 НК РФ, а именно представляют в налоговый орган справку по форме 2-НДФЛ не позднее 1 апреля года, следующего за годом выплаты дивидендов.

# 3.6. Страховые взносы во внебюджетные фонды

# 3.6.1. Объект обложения страховыми взносами

Определение объекта обложения страховыми взносами (ст. 7 Закона N 212-ФЗ) в 2015 году не изменилось. В то же время остаются спорные вопросы, которые контролирующими органами (фондами) и судами решаются по-разному.

Обратите внимание! С 2015 года уже не является спорным вопрос об обложении страховыми взносами сумм среднего заработка, сохраняемого за работником, которому предоставлены дополнительные выходные дни для ухода за ребенком-инвалидом: взносы начисляются и возмещаются (в полной сумме) или засчитываются в счет уплаты страховых взносов в ФСС РФ (п. 17 ст. 37 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ).

При этом не существует законодательно установленного порядка определения предельной величины базы для начисления страховых взносов (и следовательно, для определения правильного тарифа): с учетом выплат за дополнительные выходные дни, предоставляемые для ухода за детьми-инвалидами, или без них.

По мнению Минтруда России, в месяце превышения установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов выделение части страховых взносов, относящейся к оплате дополнительных выходных дней, из общей суммы страховых взносов, начисленной за этот месяц, может быть произведено плательщиком страховых взносов по своему усмотрению. Один из вариантов: в зависимости от того, на какие конкретные дни в календарном месяце приходятся дополнительные оплачиваемые выходные дни, предоставляемые для ухода за ребенком-инвалидом, - до истечения той части календарного месяца, за которую выплаты в пользу работника еще не превысили предельную величину базы, или после (письмо Минтруда России от 16.04.2015 N 17-3/ООГ-485).

Ниже рассмотрим вопросы, которые затрагивают интересы большинства организаций.

1) Начисление взносов на выплаты социального характера.

С одной стороны, очевидно, что ни одна из выплат в пользу работника не была бы произведена в отсутствие трудовых отношений. Именно об этом пишут Минтруда России и фонды, настаивая на том, что страховые взносы должны начисляться на все выплаты, за исключением освобожденных от обложения взносами на основании ст. 9 Закона N 212-ФЗ.

В то же время суды (как правило, со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 N 17744/12) дают следующие разъяснения: объектом обложения страховыми взносами являются выплаты, произведенные работнику за определенный трудовой результат, являющиеся оплатой труда.

Таким образом, не являются объектом обложения страховыми взносами и не подлежат включению в базу для начисления страховых взносов выплаты социального характера:

- оплата или компенсация стоимости путевок на санаторно-курортное лечение и отдых как для самих работников, так и для членов их семей (постановления Второго ААС от 22.01.2015 N 02АП-11056/2014, от 22.01.2015 N 02АП-10730/2014; Четвертого ААС от 30.06.2015 N 04АП-3001/2015; Шестого ААС от 19.03.2015 N 06АП-879/2015; Восьмого ААС от 19.05.2015 N 08АП-3191/2015; Десятого ААС от 02.07.2015 N 10АП-4468/2015, от 02.07.2015 N 10АП-4468/2015; Одиннадцатого ААС от 08.04.2015 N 11АП-2744/2015; Тринадцатого ААС от 23.03.2015 N 13АП-30374/2014; Четырнадцатого ААС от 16.06.2015 N А13-15986/2014, от 02.07.2015 N А05-13878/2014; Семнадцатого ААС от 08.05.2015 N 17АП-3891/2015-АК, от 01.07.2015 N 17АП-7197/2015-АК, от 24.06.2015 N 17АП-6352/2015-АК, от 24.06.2015 N 17АП-6612/2015-АК; Двадцатого ААС от 09.04.2015 N 20АП-1278/2015, от 27.04.2015 N 20АП-1895/2015 и др.);

- оплата стоимости медицинских услуг (постановления Второго ААС от 22.05.2015 N 02АП-2804/2015; Четырнадцатого ААС от 03.03.2015 N А05-9406/2014);

- премии ко Дню защитника Отечества и Международному женскому дню (Постановление Пятнадцатого ААС от 20.05.2015 N 15АП-5235/2015);

- единовременные пособия при выходе работника на пенсию (постановления Седьмого ААС от 05.02.2015 N 07АП-12598/14, от 07.04.2015 N 07АП-2222/2015; Восьмого ААС от 25.05.2015 N 08АП-3232/2015; Девятого ААС от 16.01.2015 N 09АП-55066/2014; Двенадцатого ААС от 04.06.2015 N 12АП-4115/2015; Семнадцатого ААС от 28.05.2015 N 17АП-4704/2015-АК, от 19.03.2015 N 17АП-1847/2015-АК; Девятнадцатого ААС от 30.03.2015 N А48-2799/2014);

- компенсации за проживание в общежитии (Постановление Семнадцатого ААС от 03.02.2015 N 17АП-16952/2014-АК);

- компенсации расходов на оплату проезда работников по личным надобностям в поездах пригородного сообщения (Постановление Восьмого ААС от 30.03.2015 N 08АП-718/2015);

- выплаты женщинам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста (постановления Седьмого ААС от 07.04.2015 N 07АП-2222/2015, от 21.01.2015 N А27-18571/2014);

- суммы материальной помощи в связи со смертью брата/сестры (Постановление Восьмого ААС от 07.04.2015 N 08АП-1972/2015);

- оплата предоставляемого питания (Постановление Тринадцатого ААС от 10.04.2015 N 13АП-4039/2015).

Имейте в виду: наличие обширной судебной практики не должно толковаться так, что все упомянутые и подобные им социальные выплаты однозначно не являются объектом обложения страховыми взносами.

Во-первых, аргумент: если выплата предусмотрена коллективным договором, а не трудовым, то она не относится к выплатам в рамках трудовых отношений, - более чем спорный.

В соответствии со ст. 57 ТК РФ: "По соглашению сторон в трудовой договор могут включаться права и обязанности работника и работодателя, вытекающие из условий коллективного договора, соглашений. Невключение в трудовой договор каких-либо из указанных прав и (или) обязанностей работника и работодателя не может рассматриваться как отказ от реализации этих прав или исполнения этих обязанностей".

Таким образом, все положения коллективного договора представляют собой основу трудового договора: они не всегда включаются в трудовой договор только потому, что безусловно распространяются на всех работников организации.

Очевидно, что в отсутствие трудовых отношений ни одна из выплат не была бы произведена в пользу физического лица.

Во-вторых, наличие большого числа судебных решений свидетельствует о том, что фонды при проведении проверок доначисляют страховые взносы на все социальные выплаты, за исключением прямо упомянутых в ст. 9 Закона N 212-ФЗ.

Поэтому, если организация не готова отстаивать свою позицию в судебном порядке, то лучше начислять страховые взносы не дожидаясь проверки и требования уплатить также пени и штраф.

В частности, официальное мнение, которым будут руководствоваться контролирующие органы, по поводу начисления страховых взносов на стоимость путевок выражено в п. 9 приложения к письму ФСС РФ от 14.04.2015 N 02-09-11/06-5250: "...на оплату стоимости указанных путевок не распространяется действие статьи 9 Закона N 212-ФЗ, независимо от источника финансирования оплаты таких путевок, и, следовательно, стоимость путевок на санаторно-курортное лечение работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами, подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Аналогичные нормы содержатся в статье 20.2 Закона N 125-ФЗ".

В то же время суды признали стимулирующими выплатами, входящими в систему оплаты труда:

- выплаты в рамках награждения работников к юбилейным датам и вознаграждения к отпуску, которые производились в порядке, утвержденном разделом "Формы и системы оплаты труда" (Постановление Седьмого ААС от 09.02.2015 N 07АП-12970/2014);

- единовременные выплаты (подъемные), производимые в пользу молодых специалистов (постановления Четвертого ААС от 15.04.2015 N 04АП-1122/2015; Семнадцатого ААС от 21.05.2015 N 17АП-5011/2015-АК);

- компенсации по оплате жилого помещения работнику. Суд отметил, что выплаты предусмотрены трудовым договором, носят систематический характер и значит, обусловлены именно трудовыми отношениями (Постановление Восьмого ААС от 21.04.2015 N 08АП-787/2015);

- компенсации родительской платы на содержание детей в детских дошкольных учреждениях (постановления Одиннадцатого ААС от 17.06.2015 N 11АП-7060/2015, от 17.06.2015 N 11АП-7008/2015).

2) Начисление взносов на выплаты в рамках договоров гражданско-правового характера.

В связи с тем, что с 2014 года заключение договоров гражданско-правового характера (ГПХ), фактически регулирующих трудовые отношения, не допускается (ст. 15 ТК РФ), органы ФСС РФ все чаще в ходе проверок доначисляют страховые взносы на выплаты по договорам ГПХ, если есть основания для признания отношений, возникших на их основании, трудовыми.

В большинстве случаев, если спор доходит до суда, решение принимается в пользу ФСС РФ.

Например, суд установил, что договоры гражданско-правового характера имеют признаки срочных трудовых договоров, а именно:

- из предмета договоров видно, что по ним выполнялись работы определенного рода, носящие систематический характер, а не разовые задания;

- отсутствие в договорах конкретного объема работ, выполнение работниками трудовой функции, связанной с регулярной производственной деятельностью организации (значение для сторон имел сам процесс труда, а не достигнутый в результате этого результат);

- договоры заключены на длительный срок или неоднократно перезаключались с одними и теми же физическими лицами, выполняемые работы носили продолжительный характер;

- осуществление контроля со стороны организации за соблюдением охраны труда, трудовой дисциплины;

- подчинение работников должностным лицам организации;

- выполнение обязанностей по определенной трудовой функции, определяемой квалификацией, профессией, конкретному виду поручаемой работнику работы (уборщиков, горничных), а также включение работника в производственную деятельность организации;

- ведение учета рабочего времени исполнителей (графика работ);

- подрядчики подчинялись режиму работы, предусмотренному на объектах основного заказчика;

- организация создавала исполнителям безопасные условия труда;

- организация проводила первичный, вводный и плановый инструктаж обслуживающего персонала по безопасности труда, охране труда, как это предусмотрено для работников, вновь принимаемых на работу по трудовому договору;

- обеспечение работодателем работнику условий труда;

- ежемесячная, гарантированная в определенной сумме оплата труда;

- оплата производилась независимо от подписания актов сдачи-приемки оказанных услуг;

- оплата производилось по расчетным ведомостям предприятия наравне со штатными работниками организации;

- исполнителям присваивались табельные номера, как штатным работникам организации;

- оплата труда перечислялась в банк на тот же "зарплатный счет", что и штатным работникам организации.

При этом суд отметил, что представленные акты сдачи-приемки оказанных услуг носят формальный характер и фактически не содержат сведений о конкретных видах и объемах оказанных физическими лицами услуг, в зависимости от которых может быть рассчитана стоимость оказанных услуг. Напротив, по некоторым договорам предусмотрена определенная оплата одинакового размера.

В результате суд признал правомерным доначисление страховых взносов в ФСС РФ на выплаты по спорным договорам (Постановление Пятнадцатого ААС от 06.07.2015 N 15АП-7987/2015).

Аналогичные по сути решения:

постановления Второго ААС от 03.07.2015 N 02АП-4868/2015, от 22.05.2015 N 02АП-3030/2015; Третьего ААС от 24.06.2015 N А33-15861/2014, от 06.04.2015 N А33-22663/2014; Пятого ААС от 02.12.2014 N 05АП-13984/2014; Шестого ААС от 26.02.2015 N 06АП-142/2015; Одиннадцатого ААС от 06.07.2015 N 11АП-7948/2015, от 19.06.2015 N 11АП-6427/2015; Тринадцатого ААС от 20.02.2015 N 13АП-28708/2014; Пятнадцатого АСС от 19.05.2015 N 15АП-2427/2015; Семнадцатого ААС от 11.06.2015 N 17АП-5825/2015-АК, от 07.04.2015 N 17АП-2587/2015-АК.

Если в организации практикуется заключение гражданско-правовых договоров, фактически подменяющих трудовые договоры, то для работодателя существует риск как привлечения к ответственности за нарушение законодательства о труде (п. 3 ст. 5.27 КоАП РФ), так и доначисления на выплаты по таким договорам страховых взносов в ФСС РФ, пеней и штрафов за несвоевременную уплату взносов.

# 3.6.2. Ответственность плательщиков страховых взносов

К плательщикам страховых взносов теперь применяются только санкции, предусмотренные ст. 46 Закона N 212-ФЗ:

за непредставление в установленный срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган взыскивается штраф в размере 5% суммы страховых взносов, начисленной к уплате за последние три месяца отчетного (расчетного) периода, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Штрафные санкции, упомянутые в ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования", применяются за представление с нарушением установленных сроков сведений индивидуального (персонифицированного) учета за прошлые отчетные периоды, то есть за периоды до 2014 года, когда такие сведения являлись отдельной отчетностью, представляемой в ПФР (письма Минтруда России от 08.04.2014 N 17-3/В-142, от 04.04.2014 N 17-3/В-138).

Исключение: в случае представления плательщиками неполных и (или) недостоверных сведений индивидуального (персонифицированного) учета о застрахованных лицах в составе новой объединенной формы РСВ-1 ПФР нормы ст. 17 Закона N 27-ФЗ применяются в полном объеме:

за непредставление в установленные сроки необходимых для осуществления индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования сведений либо представление неполных и (или) недостоверных сведений о застрахованных лицах предусмотрено взыскание 5% от суммы страховых взносов, начисленной к уплате в ПФР за последние три месяца отчетного периода, за который не представлены в установленные сроки либо представлены неполные и (или) недостоверные сведения о застрахованных лицах.

Взыскание указанной суммы производится органами ПФР в судебном порядке.

Приложение 1

# Учетная политика для целей бухгалтерского учета на 2016 год

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

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 Минфина России от 10.08.2010 N 07-02-06/119).

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 (п. 5 ст. 8 Закона "О бухгалтерском учете"). 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 2015 года 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 2016 года.

Если ваша учетная политика вас полностью устраивает и вы готовы в следующем году применять ее 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.

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 и отчету о финансовых результатах, включаемых в состав годовой бухгалтерской отчетности (см. с. 274).

# 1. 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 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 2016 году 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 продажным ценам), установить порядок расчета торговой наценки и т.п.).

Дополнения в учетную политику вносятся тогда, когда возникла соответствующая необходимость (необязательно 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.

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 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.

# 2. 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 Закона "О бухгалтерском учете", п. 10 ПБУ 1/2008):

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

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 деятельности организации.

Существенное изменение условий деятельности 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. 7 ст. 8 Закона "О бухгалтерском учете", п. 12 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 (пункты 13-16 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 вы в конце 2015 года решили внести изменения в учетную политику на 2016 год, то информация об этих изменениях в обязательном порядке должна найти свое отражение в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах за 2015 год.

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.

# 3. Основные требования к учетной политике

В состав бухгалтерской учетной политики входят (п. 4 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.

# 3.1. Рабочий план счетов

При формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает и утверждает рабочий план счетов, взяв за основу типовой План 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. 493).

Для ведения 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 по применению Плана счетов (письмо Минфина России от 29.12.2011 N 07-02-06/261).

Например, Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрена проводка Д-т счета 10 - К-т счета 08. Однако есть ситуации, когда без такой проводки не обойтись (см. пример 1).

Пример 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 стоимостной 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, 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 рублей и подлежащих учету в составе МПЗ, отражается проводкой по дебету счета 10 (субсчет "Малоценные ОС") и кредиту счета 08".

# 3.2. 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 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 требованиями Закона "О бухгалтерском учете" и иных нормативно-правовых актов.

Согласно Закону "О бухгалтерском учете" организация самостоятельно решает, какие формы первичных учетных документов будут применяться для отражения различных хозяйственных операций.

Можно применять унифицированные формы первичных документов, можно разработать свои собственные. При этом во всех применяемых первичных документах должны присутствовать обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 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, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Итак, если есть такое желание или необходимость, организация 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 Закона "О бухгалтерском учете"). Как правило, самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов включаются в учетную политику, которая утверждается приказом руководителя.

Если для оформления всех или каких-то отдельных операций вы решили использовать унифицированные формы первичных документов, то этот момент также следует отразить в учетной политике.

Обратите внимание! Несмотря на то что Закон "О бухгалтерском учете" позволяет организациям разрабатывать и применять свои собственные формы первичных документов, есть формы документов, которые обязательны к применению всеми хозяйствующими субъектами. Речь идет о формах документов, обязательность применения которых установлена какими-либо нормативными актами (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

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 Минфина России от 28.02.2013 N 03-03-06/1/5971).

В соответствии с Указанием ЦБ РФ 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" для отражения кассовых операций должны применяться унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88:

- кассовая книга (форма 0310004);

- приходный кассовый ордер (форма 0310001);

- расходный кассовый ордер (форма 0310002);

- расчетно-платежная ведомость (форма 0301009);

- платежная ведомость (форма 0301011);

- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма 0310005).

Обязательной к применению остается и транспортная накладная по форме, 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 Минфина России от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36).

Обратим также внимание на письмо 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 унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (далее - Альбом) утвержден Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 N 132. Данным Постановлением также утверждены Указания 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 и Указания разработаны в целях реализации положений законодательства о применении контрольно-кассовых машин. Формы, содержащиеся в Альбоме, 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 \*(118).

# 3.3. Правила документооборота

Утвердить формы применяемых документов - это лишь полдела. В учетной политике необходимо также определить правила оформления и хранения этих документов, установив в отношении каждой формы:

- 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.

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.

При разработке правил документооборота нужно принимать во внимание Информацию Минфина России N ПЗ-13/2015.

При хранении документов бухгалтерского учета необходимо руководствоваться следующими правилами:

а) первичный учетный документ, регистр бухгалтерского учета составляются на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью;

б) первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года;

в) хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем экономического субъекта;

г) требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете устанавливаются в федеральных стандартах бухгалтерского учета.

До утверждения федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, для организации хранения документов бухгалтерского учета, в том числе первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, составленных в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, применяются Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 N 105 (в части, не противоречащей соответствующим законодательным и иным нормативным правовым актам, изданным позднее), и Правила организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда Российской Федерации и других архивных документов в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях, утвержденные Приказом Минкультуры России от 31.03.2015 N 526.

При хранении документов налогового учета нужно исходить из требований Налогового кодекса РФ.

В соответствии с НК РФ налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов, а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Хранение налоговых деклараций (расчетов), счетов-фактур, регистров налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, организуется руководителем организации-налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

# 3.4. Порядок проведения инвентаризации

Закон "О бухгалтерском учете" не содержит перечня случаев, когда следует проводить инвентаризацию.

В статье 11 Закона говорится лишь о том, что обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

Например, в соответствии с п. 27 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.

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 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 по бухгалтерскому учету основных средств и в Методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ.

# 3.5. 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 Минфина России, содержащимися в Информации 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.

# 3.6. 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 организация должна руководствоваться следующим.

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

Например, ПБУ 6/01 позволяет организациям устанавливать стоимостной критерий отнесения основных средств к материально-производственным запасам. Соответствующее решение об установлении такого стоимостного критерия должно быть отражено в учетной политике (см. с. 180-181).

Ниже, в таблице 1 (с. 482-489), приведена информация обо всех вариантных способах учета, предусмотренных действующими нормативными документами.

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 ПБУ 1/2008).

Например, в ПБУ 8/2010 нет четких правил формирования резерва на оплату отпусков. Поэтому организации необходимо самостоятельно разработать порядок формирования такого резерва и отразить его в учетной политике (см. с. 236).

Ниже, в таблице 2 (с. 489), 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.

# 4. Определение (выбор) способов оценки активов и обязательств

В приведенной ниже таблице 1 мы собрали те вопросы, для которых в бухгалтерском законодательстве предусмотрены не один, а несколько вариантов ведения учета.

Эта таблица поможет вам определить минимальный объем информации, подлежащей отражению в учетной политике вашей организации.

Еще раз подчеркнем - не надо фиксировать в учетной политике правила учета по всем вопросам, отраженным в таблице 1. Выделите только те, с которыми вам приходится сталкиваться в текущей работе.

Таблица 1

# Способы оценки активов и обязательств, для которых предусмотрены варианты

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Допустимые законодательством варианты | Нормативный акт, служащий обоснованием |
| 1 | 2 | 3 |
| Учет основных средств | | |
| Выбор способа начисления амортизации | Предусмотрены четыре способа начисления амортизации:  1) линейный способ;  способ уменьшаемого остатка;  2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;  3) 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 его к учету | ПБУ 6/01 (п. 18) |
| Использование коэффициента при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка | Разрешено использовать коэффициент не выше 3 | ПБУ 6/01 (п. 19) |
| Установление стоимостного лимита отнесения объектов к МПЗ | 1. Применяется лимит не более 40 000 рублей за единицу (конкретный размер устанавливается в учетной политике).  2. Все объекты, независимо от стоимости, учитываются в составе основных средств | ПБУ 6/01 (п. 5), подробнее см. с. 180 |
| Учет арендованных основных средств | 1. По инвентарному номеру, присвоенному организацией.  2. По инвентарному номеру арендодателя | Методические указания по учету основных средств (п. 14) |
| Учет спецоснастки**\*(119)** и спецодежды | | |
| Порядок учета спецоснастки и спецодежды | 1. По правилам, установленным Методическими указаниями по учету спецоснастки и спецодежды.  2. По правилам, установленным ПБУ 6/01 "Учет основных средств" | Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды (п. 9),  письмо Минфина России от 12.05.2003 N 16-00-14/159 |
| 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 (пункты 21 и 26) |
| 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 (пункты 24 и 25) |
| 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.  2. 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) |
| Учет нематериальных активов | | |
| 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) |
| Использование коэффициента при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка | Разрешено использовать коэффициент не выше 3 | ПБУ 14/2007 (подп. "б" п. 29) |
| Учет НИОКР с положительным результатом | | |
| Способ списания расходов на выполнение НИОКР с положительным результатом | 1. Линейный способ списания расходов.  2. Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) | ПБУ 17/02 (п. 11), см. подробнее с. 173 |
| Учет материалов | | |
| 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, 15 и 16 Плана счетов |
| 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) |
| 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).  4. По разным группам материалов можно применять разные способы оценки | ПБУ 5/01 (п. 16) |
| Расчет средней себестоимости при выборе способа оценки по средней себестоимости | 1. Взвешенная оценка.  2. Скользящая оценка | Методические указания по учету МПЗ (п. 78) |
| 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) |
| 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) |
| 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) |
| Порядок списания отклонений или ТЗР | 1. Основной.  2. Упрощенный (выбирается вариант из предусмотренных п. 88 Методических указаний по учету МПЗ) | Методические указания по учету МПЗ (пункты 87 и 88) |
| Учет тары | | |
| Порядок учета тары | 1. По фактической себестоимости.  2. По учетным ценам | Методические указания по учету МПЗ (п. 166) |
| 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) |
| Формирование резерва под снижение стоимости МПЗ | | |
| 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) |
| Учет затрат на производство | | |
| 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) |
| Учет готовой продукции | | |
| Оценка готовой продукции | 1. Оценка по фактической производственной себестоимости.  2. Оценка по нормативной себестоимости | Методические указания по учету МПЗ (п. 203) |
| 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) |
| 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) |
| Учет товаров | | |
| Учет поступления товаров | 1. С использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".  2. Без использования счета 15 | Инструкция по применению счета 41 "Товары" Плана счетов |
| 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 (пункты 6 и 13) |
| Оценка товаров (для организаций розничной торговли) | 1. Оценка по продажной стоимости.  2. Оценка по стоимости их приобретения | ПБУ 5/01 (п. 13) |
| Учет товаров в неторговых организациях при ведении натурально-стоимостного учета | 1. Сортовой.  2. Партионный | Методические указания по учету МПЗ (п. 240) |
| 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) |
| Учет финансовых вложений | | |
| 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.  3. При выборе второго способа в учетной политике необходимо установить порог существенности, при котором он применяется | ПБУ 19/02 (п. 11) |
| 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) |
| 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) |
| 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 (пункты 26-31) |
| 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) |
| 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) |
| 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) |
| Учет расходов по займам и кредитам | | |
| Учет организацией-векселедателем начисленных процентов по причитающемуся к оплате векселю | Отражаются 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) |
| Учет организацией-эмитентом начисленных процентов (дисконта) по причитающейся к оплате облигации | Отражаются 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) |
| 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 (пункты 6 и 8) |
| Учет доходов и расходов | | |
| 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), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 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), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 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), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 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) |
| 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), Методические указания по учету МПЗ (п. 228) |
| Учет доходов и расходов по договорам строительного подряда**\*(120)** | | |
| 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) |
| Учет затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (поисковые затраты) | | |
| 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 (пункты 4 и 29) |
| Учет доходов и расходов от ведения деятельности за пределами РФ | | |
| 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 ЦБ РФ, действовавшего на соответствующую дату совершения операции в иностранной валюте;  2) средней величины курсов за отчетный период | ПБУ 3/2006 (п. 18) |
| Учет расчетов по налогу на прибыль | | |
| 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) |
| 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) |
| 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 декларации по налогу на прибыль | ПБУ 18/02 (п. 22) |
| Применение отдельных ПБУ | | |
| Применение ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам"\*(121) | Применяется.  Не применяется | ПБУ 12/2010 (п. 2) |

По ряду вопросов нормативные акты по бухгалтерскому учету напрямую обязывают организацию самостоятельно разработать способы ведения учета, закрепив их в учетной политике.

Справиться с этой задачей поможет приведенная ниже таблица 2.

Таблица 2

# Способы оценки активов и обязательств, для которых конкретные варианты учета на нормативном уровне не закреплены

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Требования нормативного акта | Нормативный акт, служащий обоснованием |
| 1 | 2 | 3 |
| Учет доходов и расходов по договорам строительного подряда**\*(122)** | | |
| 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) |
| Учет поисковых затрат | | |
| 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 (пункты 4 и 29), Приложение к ПБУ 24/2011 |
| Деление внеоборотных поисковых активов на материальные и нематериальные | Организация самостоятельно устанавливает особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов | ПБУ 24/2011 (пункты 4 и 29), Приложение к ПБУ 24/2011 |
| 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 (пункты 16, 17 и 29), Приложение к ПБУ 24/2011 |
| Порядок группировки поисковых активов в целях проверки их на обесценение | Определяется организацией самостоятельно | ПБУ 24/2011 (п. 29), Приложение к ПБУ 24/2011 |
| Условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации | Определяются организацией самостоятельно | ПБУ 24/2011 (пункты 16, 17 и 29), Приложение к ПБУ 24/2011 |
| Учет процентов по займам и кредитам | | |
| 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) |
| Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности | | |
| 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) |
| 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 (пункты 13 и 17) |
| Оценочные обязательства | | |
| 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 |
| Порядок формирования информации по сегментам если организация применяет **ПБУ 12/2010** **\*(123)**) | | |
| Отчетные сегменты | Организация должна самостоятельно определить перечень отчетных сегментов | ПБУ 12/2010 (п. 12) |
| 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) |
| Порядок исправления ошибок | | |
| 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) |
| Формирование **отчета** о движении денежных средств | | |
| Признание финансовых вложений денежными эквивалентами\*(124) | Организация самостоятельно определяет подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений | ПБУ 23/2011 (п. 23) |
| Классификация денежных потоков | Организация самостоятельно определяет классификацию денежных потоков, не указанных в пунктах 9-11 ПБУ 23/2011\*(125) | ПБУ 23/2011 (п. 23) |
| Сворачивание денежных потоков\*(126) | Организация самостоятельно определяет денежные потоки, подлежащие свернутому представлению | ПБУ 23/2011 (п. 23) |

# 5. Учетная политика малого предприятия. Упрощенные методы учета

Критерии отнесения организации к субъектам малого предпринимательства определены в ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (в редакции изменений, внесенных Федеральным законом от 29.06.2015 N 156-ФЗ).

К субъектам малого предпринимательства с 2015 года 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, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25% (за исключением суммарной доли участия, входящей в состав активов акционерных инвестиционных фондов, состав имущества закрытых паевых инвестиционных фондов, состав общего имущества инвестиционных товариществ), а суммарная доля участия иностранных юридических лиц, суммарная доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должны превышать 49% каждая\*(127);

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек включительно\*(128);

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 предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации.

В настоящее время Постановлением Правительства РФ от 13.07.2015 N 702 установлен предельный размер выручки для малых предприятий в размере 800 миллионов рублей 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 Закона N 209-ФЗ).

Обратите внимание! В соответствии с п. 4 ст. 4 Закона N 209-ФЗ организация теряет статус малого в том случае, если размер выручки и (или) численность работников превышают установленные предельные значения (800 миллионов рублей, 100 человек) в течение трех\*(129) 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 установленные предельные значения (п. 5 ст. 4 Закона N 209-ФЗ).

Малым предприятиям (за исключением организаций, указанных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете"\*(130)) 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.

Например, можно все затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), учитывать на счете 20 "Основное производство", отказавшись от применения счетов 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Соответствующие рекомендации можно найти в Информации Минфина России N ПЗ-3/2015 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности".

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

Ниже, в таблице 3, 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 3

# ПБУ, от применения которых можно отказаться

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название ПБУ | Кто может отказаться от его применения | Комментарий |
| ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" (п. 2.1 ПБУ 2/2008) | Если в учетной политике прописан отказ от применения ПБУ 2/2008, то организация признает доходы и расходы по договорам строительного подряда в общем порядке в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 |
| ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" (п. 3 ПБУ 8/2010) | Если в учетной политике прописан отказ от применения ПБУ 8/2010, то организация не создает никаких резервов (оценочных обязательств), а все фактически понесенные расходы учитывает в составе расходов по мере возникновения |
| ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" (п. 3 ПБУ 11/2008) |  |
| ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" | Разрешено не применять всем организациям (не только малым), за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг (п. 2 ПБУ 12/2010) |  |
| ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" (п. 3.1 ПБУ 16/02) |  |
| ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" (п. 2 ПБУ 18/02) | Если организация закрепила в учетной политике отказ от применения ПБУ 18/02, 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 главой 25 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 4).

Таблица 4

# 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 (пункты 14 и 15 ПБУ 1/2008) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете", 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 ПБУ 1/2008)\*(131) |
| 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 (пункты 19-21 ПБУ 19/02) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете", вправе осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (п. 19 ПБУ 19/02). Закрепив такой порядок в учетной политике, малое предприятие учитывает все свои финансовые вложения, как рыночные, так и нерыночные, по первоначальной стоимости\*(132).  Указанные организации могут принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен |
| 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 ПБУ 15/2008) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете", вправе признавать все расходы по займам и кредитам прочими расходами (п. 7 ПБУ 15/2008)\*(133) |
| 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 ПБУ 9/99) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете", 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 ПБУ 9/99). Если организацией в учетной политике принят кассовый метод признания выручки, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности (п. 18 ПБУ 10/99)\*(134) |
| 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 ПБУ 22/2010)\*(135) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете", вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в порядке, установленном п. 14 ПБУ 22/2010, без ретроспективного пересчета (п. 9 ПБУ 22/2010)\*(136) |

В-четвертых, малым предприятиям (за исключением перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете") предоставлено право составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном варианте (только баланс и отчет о финансовых результатах) (см. подробнее с. 156).

Кроме того, малые предприятия могут выбирать, по какой форме составлять баланс и отчет о финансовых результатах: по стандартной, предусмотренной Приложением N 1 к Приказу N 66н, или по упрощенной, предусмотренной Приложением N 5 к Приказу N 66н.

Порядок заполнения упрощенных форм баланса и отчета о финансовых результатах рассмотрен на с. 238, 255.

Приведем пример оформления приказа об учетной политике для организации торговли, являющейся субъектом малого предпринимательства, созданной в 2015 году.

# Приказ N \_\_\_\_ от "\_\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 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\*(137) к настоящему Приказу.

2. Для оформления хозяйственных операций применять формы первичных учетных документов, приведенные в Приложении 2\*(138) к настоящему Приказу.

3. Помимо инвентаризации, проводимой в случаях, установленных законодательством, ежеквартально проводить инвентаризацию товаров в порядке, установленном Приложением 3\*(139) 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 рублей 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 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 "Учет договоров строительного подряда";

ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы";

ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах";

ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам";

ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности";

ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль".

6. Годовую бухгалтерскую отчетность составлять в объеме бухгалтерского баланса и отчета 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. |

Приложение 2

# Учетная политика для целей налогообложения на 2016 год

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 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 части 2 Налогового кодекса.

В пункте 12 ст. 167 НК РФ (глава 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 "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 НК РФ).

В статьях 313 и 314 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 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 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 2016 год должен быть датирован 2015 годом.

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.

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).

# 1. Внесение дополнений

Согласно ст. 313 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 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.

Поскольку никаких ограничений на внесение дополнений в учетную политику законодательство не устанавливает, при формировании налоговой учетной политики совсем не нужно пытаться предусмотреть в ней все возможные варианты, предусмотренные НК 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. 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, 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 РФ установлены специальные правила, ограничивающие возможность изменения учетной политики. Эти ограничения приведены в представленной ниже таблице 1.

Таблица 1

# Ограничения на изменение учетной политики

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ учета, закрепляемый в учетной политике | Порядок изменения учетной политики | Норма НК РФ |
| Метод начисления амортизации по объектам амортизируемого имущества в целях исчисления налога на прибыль | Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет | Пункт 1 ст. 259 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 НК РФ |
| Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) в целях исчисления налога на прибыль | Порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП), закрепленный в учетной политике, подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов | Пункт 1 ст. 319 НК РФ |
| Порядок формирования стоимости приобретения товаров в целях исчисления налога на прибыль | Порядок формирования стоимости приобретения товаров, закрепленный в учетной политике, применяется в течение не менее двух налоговых периодов | Статья 320 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 НК РФ.  2. Как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со ст. 339 НК РФ, и минимальной предельной стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии со ст. 340.1 НК РФ.  3. Выбранный порядок подлежит применению в течение не менее пяти лет | Пункт 5 ст. 340.1 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 НК РФ |

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.

# 3. 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 (с. 505), приведена информация обо всех вариантных способах учета, предусмотренных главами 21 и 25 НК РФ (НДС и налог на прибыль).

Таблица 2

# Вопросы учетной политики, по которым предусмотрены вариантные способы учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Варианты, допускаемые законодательством | Норма НК РФ |
| 1 | 2 | 3 |
| **Глава 21**. Налог на добавленную стоимость | | |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Учет "входного" НДС банками, страховыми организациями и НПФ | 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 НК РФ |
| **Глава 25**. Налог на прибыль организаций | | |
| Признание доходов от сдачи имущества в аренду | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | Пункт 4 ст. 250 НК РФ |
| Признание доходов от предоставления в пользование результатов интеллектуальной деятельности | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | Пункт 5 ст. 250 НК РФ |
| Признание расходов в виде стоимости имущества, не признаваемого амортизируемым\*(140) | 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 НК РФ |
| Метод оценки сырья и материалов при списании\*(141) | 1. По стоимости единицы запасов.  2. По средней стоимости.  3. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) | Пункт 8 ст. 254 НК РФ |
| Применение амортизационной премии\*(142) | 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 НК РФ |
| Метод начисления амортизации | Линейный метод.  Нелинейный метод | Пункт 1 ст. 259 НК РФ |
| Порядок учета электронно-вычислительной техники организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий | 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 и 2 ст. 259.3 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Создание резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств | 1. Резерв создается. В учетной политике закрепляются нормативы отчислений в резерв.  2. Резерв не создается. Расходы на ремонт признаются прочими расходами того периода, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат | Статьи 260 и 324 НК РФ |
| Создание резерва предстоящих расходов на капитальный ремонт основных средств, накапливаемого в течение нескольких лет | 1. Резерв создается. В учетной политике закрепляются нормативы отчислений в резерв.  2. Резерв не создается. Расходы на капитальный ремонт признаются прочими расходами того периода, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат | Статьи 260 и 324 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Создание резерва по сомнительным долгам\*(143) | 1. Резерв по сомнительным долгам создается.  2. Резерв по сомнительным долгам не создается | Статья 266 НК РФ |
| Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | Статья 267 НК РФ |
| Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов\*(144) | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | Статья 267.1 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Порядок признания доходов и расходов | 1. Метод начисления.  2. Кассовый метод | Статьи 271 и 273 НК РФ |
| 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 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 разделом V.1 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 НК РФ |
| 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 Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР РФ от 09.11.2010 N 10-66/пз-н (далее - Порядок);  2) стоимость ценной бумаги, рассчитанная по правилам, предусмотренным пунктами 5-19 Порядка;  3) оценочная стоимость ценной бумаги, определенная оценщиком\*(145) | Пункт 16 ст. 280 НК РФ, пункты 2, 20 Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-66/пз-н |
| Методы списания ценных бумаг при их реализации и ином выбытии | 1. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).  2. По стоимости единицы | Пункт 23 ст. 280 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Порядок исчисления ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль\*(146) | 1. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производится исходя из фактически полученной прибыли.  2. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производится в размере одной трети фактически уплаченного авансового платежа за предыдущий квартал | Пункт 2 ст. 286 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Расходы на формирование резервов банков | 1. Резерв на возможные потери по ссудам создается.  2. Резерв на возможные потери по ссудам не создается | Статья 292 НК РФ |
| Создание резервов под обесценение ценных бумаг (для профессиональных участников рынка ценных бумаг) | 1. Резервы создаются.  2. Резервы не создаются | Статья 300 НК РФ |
| Порядок определения расчетной цены финансового инструмента срочных сделок (ФИСС), не обращающихся на рынке ценных бумаг | Расчетная стоимость необращающегося ФИСС 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, утвержденном Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н (mark to model);  3) на основе цены ФИСС, определенной оценщиком;  4) в иных случаях цены финансового инструмента определяются по методике, установленной в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения\*(147) | Пункт 2 Порядка определения расчетной стоимости ФИСС, не обращающихся на организованном рынке, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н\*(148) |
| 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 НК РФ |
| 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.  3. Выбранный порядок применяется организацией в течение не менее двух налоговых периодов | Статья 320 НК РФ |
| Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков\*(149) | 1. Резерв создается. Определяется предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | Статья 324.1 НК РФ |
| Создание резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год\*(150) | 1. Резерв создается. Определяется предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | Статья 324.1 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |

3. Есть вопросы, которые Налоговым кодексом либо вообще не урегулированы, либо в НК РФ прямо написано, 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.

Если по каким-то отдельным вопросам правила учета четко определены и прописаны в НК РФ, то по общему правилу организация не может их проигнорировать и вести учет, используя свой собственный метод.

Например, главой 25 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, от 16.06.2011 N 03-03-06/1/350 и от 22.10.2007 N 03-03-06/1/731.

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 3 (с. 511), собрана информация о тех вопросах, для которых в Налоговом кодексе нет конкретных способов учета (в части налога на прибыль и НДС).

Таблица 3

# Вопросы учетной политики, для которых способы учета на нормативном уровне не закреплены

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Требования к способу | Норма НК РФ |
| 1 | 2 | 3 |
| **Глава 21**. Налог на добавленную стоимость | | |
| 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%\*(151) | Пункт 10 ст. 165 НК РФ |
| 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 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 НК РФ |
| Нумерация счетов-фактур, выставляемых обособленными подразделениями | В случае если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, 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 Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137), п. 1 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры (Приложение N 2 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137) |
| **Глава 25**. Налог на прибыль организаций | | |
| 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 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Порядок распределения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении\*(152) | 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 НК РФ |
| Критерии отнесения сделок к категории операций с ФИСС | Налогоплательщик вправе самостоятельно квалифицировать сделку, условия которой предусматривают поставку базисного актива, признавая ее операцией с ФИСС либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. В учетной политике определяются критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с ФИСС | Пункт 2 ст. 301 НК РФ |
| Порядок ведения налогового учета | В учетной политике закрепляется порядок ведения налогового учета | Статья 313 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Принципы и методы распределения доходов по производствам с длительным циклом\*(153) | В учетной политике закрепляются принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации по производствам с длительным технологическим циклом | Статья 316 НК РФ |
| Определение перечня прямых расходов\*(154) | В учетной политике определяется перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) | Пункт 1 ст. 318 НК РФ |
| 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 НК РФ |
| Порядок распределения прямых расходов между видами продукции (работ, услуг) | Механизм распределения определяется организацией самостоятельно с применением экономически обоснованных показателей | Пункт 1 ст. 319 НК РФ |
| 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 НК РФ |

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

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

3) снижение 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.

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.

Приложение 3

# Исправление ошибок

# 1. Исправление ошибок в исчислении налогов

Никто не застрахован от ошибок. В том числе и от ошибок, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Порядок исправления таких ошибок закреплен в п. 1 ст. 54 НК РФ.

Общее правило таково.

Если налогоплательщик обнаружил ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, то он должен внести исправления (пересчитать налоговую базу и сумму налога) в налоговую отчетность за тот период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

То есть по общему правилу, обнаружив ошибку в исчислении налогов, относящуюся к прошлому налоговому периоду, налогоплательщик должен сдать уточненную декларацию за этот прошлый период.

Кроме того, ст. 54 НК РФ предусмотрены ситуации, когда ошибки прошлых периодов можно исправлять в текущем периоде (в периоде, когда они обнаружены). Это возможно в том случае, когда период совершения ошибки неизвестен, либо если выявленная ошибка привела к излишней уплате налога.

Таким образом, с учетом норм ст. 54 НК РФ ошибки, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, исправляются следующим образом.

1. Если период совершения ошибки неизвестен, то ошибка исправляется в текущем периоде (в том периоде, когда она была обнаружена).

2. Если период совершения ошибки известен и выявленная ошибка привела к излишней уплате налога, то у вас есть выбор: вы можете сдать уточненную декларацию за прошлый период (период, к которому относится ошибка) либо исправить ее в текущем периоде (в том периоде, когда она была обнаружена).

3. Если период совершения ошибки известен и выявленная ошибка не привела к излишней уплате налога, то вы должны внести исправления в налоговую отчетность того периода, к которому относится ошибка (т.е. сдать уточненную декларацию за прошлый период).

Заметим, что в течение ряда лет ФНС России придерживалась иной позиции относительно порядка применения ст. 54 НК РФ.

По мнению налоговых органов, налогоплательщикам, обнаружившим ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы прошлых налоговых периодов, следовало в любом случае сдавать уточненную декларацию за тот период, к которому относится ошибка. Исправлять ошибку текущим периодом можно было, по их мнению, лишь в ситуации, когда период совершения ошибки неизвестен.

Эта позиция ФНС, очевидно, противоречила нормам ст. 54 НК РФ, о чем мы писали в предыдущих изданиях книги "Годовой отчет". Однако к концу 2014 года ФНС все же согласилась с тем, что в текущем периоде можно исправлять и те ошибки, период совершения которых известен, при условии, что эти ошибки привели к излишней уплате налога.

Более того, в декларации по налогу на прибыль, форма которой утверждена Приказом ФНС России от 26.11.2014 N ММВ-7-3/600@, появились специальные строки для корректировки налоговой базы текущего периода в связи с исправлением ошибок, искажений, относящихся к прошлым налоговым периодам, приведших к излишней уплате налога (строки 400-403 Приложения 2 к Листу 02).

Обратите внимание! По мнению налоговых органов, правила, установленные ст. 54 НК РФ, применяются не только в случае обнаружения ошибок в исчислении налоговой базы прошлых налоговых периодов, но и в ситуациях, когда в текущем периоде совершаются операции, затрагивающие налоговую базу прошлых налоговых периодов.

Например, в Приложении N 6 к письму ФНС от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@ "О корректировке универсального передаточного документа" даны разъяснения по вопросу корректировки налоговой базы по налогу на прибыль в случае изменения стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг).

По мнению ФНС, изменение стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) обязывает и продавца, и покупателя откорректировать налоговую базу по налогу на прибыль того периода, когда имел место факт отгрузки, руководствуясь при этом нормами ст. 54 НК РФ.

Соответственно, если указанная корректировка приводит к уменьшению налоговой базы и, как следствие, к излишней уплате налога, налогоплательщик в силу п. 1 ст. 54 НК РФ может откорректировать размер доходов (расходов) текущего периода (периода, в котором сторонами было достигнуто соглашение об изменении стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг)). В случае увеличения налоговой базы налогоплательщик должен представить в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль за период, в котором имела место отгрузка.

Аналогичная по сути позиция изложена в письме Минфина России от 22.05.2015 N 03-03-06/1/29540. В нем указано, что изменения показателей доходов или расходов, возникшие в связи с изменением цены договора, в том числе в связи с предоставлением скидок, учитываются в порядке, предусмотренном ст. 54 НК РФ.

Рассмотрим подробно порядок действий налогоплательщика в случае выявления ошибок (искажений), относящихся к прошлым налоговым периодам.

# 1.1. Ошибка привела к излишней уплате налога

Итак, ошибки, которые привели к излишней уплате налога, могут быть исправлены в том периоде, когда они были обнаружены.

Пример 1

В марте 2014 года организация приобрела и ввела в эксплуатацию объект основных средств. Объект был включен в четвертую амортизационную группу. За период с апреля по декабрь 2014 года по объекту была начислена амортизация в сумме 80 000 руб., которая в полном размере была учтена в расходах при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2014 год.

В августе 2015 года выяснилось, что объект был включен в четвертую амортизационную группу по ошибке. В соответствии с Классификацией основных средств он относится к третьей амортизационной группе. На дату обнаружения ошибки (август 2015 г.) была составлена бухгалтерская справка следующего содержания:

По объекту основных средств (инвентарный N 124, код ОКОФ 14 2915260), относящемуся в соответствии с Классификацией основных средств к третьей амортизационной группе, ошибочно установлен срок полезного использования 80 месяцев.

Правильный срок полезного использования - 60 месяцев.

Сумма амортизации, начисленная за период с апреля по декабрь 2014 г. исходя из срока полезного использования 80 месяцев, - 80 000 руб.

Сумма амортизации, начисленная за период с апреля по декабрь 2014 г. исходя из срока полезного использования 60 месяцев, - 100 000 руб.

Выявленная ошибка привела к тому, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2014 год сумма амортизации была занижена на 20 000 руб.

Порядок исправления этой ошибки зависит от результатов деятельности организации за 2014 год.

Вариант 1

По декларации за 2014 год налоговая база по налогу на прибыль составила 100 000 руб., а сумма налога к уплате - 20 000 руб. (строка 180 Листа 02 декларации по налогу на прибыль за 2014 г.).

Если бы в расходах 2014 года была учтена правильная сумма амортизации в размере 100 000 руб., то налоговая база за 2014 год составила бы 80 000 руб., а сумма налога на прибыль - 16 000 руб.

Таким образом, выявленная ошибка привела к излишней уплате налога за 2014 год. В этой связи организация может учесть сумму недоначисленной амортизации за 2014 год в размере 20 000 руб. при расчете налоговой базы за 2015 год (включить эту сумму в расходы 2015 года, отразив ее в декларации по налогу на прибыль за 2015 год по сроке 400 Приложения 2 к Листу 02).

Вариант 2

По итогам 2014 года был выявлен убыток в сумме 100 000 руб. Соответственно, налоговая база по налогу на прибыль и сумма налога к уплате по итогам 2015 года равны нулю.

Если бы в расходах в 2014 году была учтена правильная сумма амортизации в размере 100 000 руб., то сумма убытка за 2014 год составила бы 120 000 руб.

Таким образом, выявленная ошибка не привела к излишней уплате налога за 2014 год. В этой связи организация не может включить сумму недоначисленной за 2014 год амортизации в расходы 2015 года.

В этой ситуации есть только один способ исправления ошибки - в налоговую инспекцию следует сдать уточненную декларацию за 2014 год, указав в ней правильную сумму расходов в Приложении 2 к Листу 02 и в самом Листе 02, а также правильную сумму убытка.

Обратите внимание! По мнению Минфина России, для того чтобы организация могла включить в налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода сумму выявленной ошибки, которая привела к излишней уплате налога в предыдущем отчетном (налоговом) периоде, необходимо, чтобы и в текущем отчетном (налоговом) периоде была получена прибыль.

Если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, необходимо произвести перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка (письмо Минфина России от 22.07.2015 N 03-02-07/1/42067).

Если организация, пользуясь п. 1 ст. 54 НК РФ, признает своевременно неучтенные расходы прошлых лет в составе расходов, уменьшающих налоговую базу текущего года, то возникает естественный вопрос: по какой статье в текущем году следует отразить своевременно неучтенные расходы прошлых лет?

В прошлые годы Минфин России выпускал разъяснения о том, что такие расходы должны отражаться в составе соответствующей группы (вида) расходов (расходы на оплату труда, амортизация, внереализационные расходы и т.д.) отчетного (налогового) периода, в котором выявлена ошибка (письма Минфина России от 18.01.2012 N 03-03-06/4/1, от 04.08.2010 N 03-03-06/2/139, от 30.07.2010 N 03-03-06/1/498, от 18.03.2010 N 03-03-06/1/148).

Однако, на наш взгляд, более правильно отражать такие расходы в составе внереализационных как убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем периоде (подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Отметим, что в большинстве случаев выбор статьи учета расходов принципиального значения не имеет. Однако есть ситуации, когда отражение расходов по той или иной статье влияет на размер налоговой базы. Например, если речь идет о расходах, которые принимаются в целях налогообложения в пределах норматива.

Представим такую ситуацию.

В июле 2015 года бухгалтер обнаружил, что в расходах 2014 года не были учтены расходы на размещение рекламы в вагонах метро на сумму 50 000 рублей (акт сдачи-приемки соответствующих услуг подписан сторонами 25 декабря 2014 г.).

Расходы на рекламу в метро относятся к расходам на прочие виды рекламы, которые принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% выручки. По данным 2014 года, выручка от реализации составила 10 миллионов рублей. Соответственно, при расчете налоговой базы за 2014 год организация могла учесть расходы на прочие виды рекламы в сумме 100 000 рублей.

До выявления ошибки в расходах 2014 года были учтены расходы на прочие виды рекламы в сумме 70 000 рублей. Соответственно, общая сумма расходов на прочие виды рекламы за 2014 год с учетом выявленных 50 000 рублей, составила 120 000 рублей. В такой ситуации организация имеет право довключить в состав расходов не всю выявленную сумму в размере 50 000 рублей, а только часть в размере 30 000 рублей.

Допустим, что выявленная ошибка привела к излишней уплате налога на прибыль за 2014 год и организация, пользуясь п. 1 ст. 54 НК РФ, исправляет ее в текущем периоде. То есть неучтенная в 2014 году сумма расходов на прочие виды рекламы в размере 30 000 рублей включается в состав расходов в 2015 году.

Предположим, что по итогам 2015 года показатель выручки от реализации составил 15 миллионов рублей. Сумма расходов на прочие виды рекламы, понесенных в 2015 году, - 140 000 рублей. Предельный размер расходов на прочие виды рекламы при расчете налоговой базы за 2015 год - 150 000 рублей (15 000 000 руб. х 1%).

Если организация при расчете налоговой базы за 2015 год, руководствуясь разъяснениями Минфина России, отразит неучтенные в 2014 году расходы на рекламу по статье "прочие виды рекламы", то суммарная величина таких расходов в 2015 году составит 170 000 рублей (140 000 руб. - расходы, понесенные в 2015 году, 30 000 рублей - своевременно неучтенные расходы 2014 года). Поскольку эти расходы нормируются, при расчете налоговой базы за 2015 год в расходах будет учтено только 150 000 рублей (20 000 руб. останутся неучтенными).

Если же расходы 2014 года отразить в 2015 году как внереализационные, то при расчете налоговой базы за 2015 год организация учтет всю сумму понесенных в 2015 году расходов на прочие виды рекламы (140 000 руб.), а также всю сумму своевременно неучтенных рекламных расходов 2014 года (30 000 руб.).

На наш взгляд, именно второй вариант является правильным. Расходы прошлых налоговых периодов не должны влиять на порядок учета нормируемых расходов текущего налогового периода.

Как быть, если обнаружено сразу несколько ошибок (искажений), повлекших как занижение, так и завышение налоговой базы и суммы налога, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам?

Минфин России считает, что уточнение налоговой базы и суммы налога должно производиться в разрезе каждой обнаруженной ошибки (искажения). При этом ошибки (искажения), повлекшие занижение налоговой базы и суммы налога, отражаются в периоде, в котором они были совершены, если этот период известен (письма Минфина России от 28.06.2010 N 03-03-06/4/64, от 05.05.2010 N 03-02-07/1-216, N 03-07-06/86).

Пример 2

В условиях примера 1 предположим, что в 2014 году еще один объект был включен не в ту амортизационную группу - в пятую вместо шестой.

Допущенная ошибка привела к тому, что сумма амортизации по этому объекту в 2014 году была завышена на 15 000 руб. В итоге имеем следующее.

В августе 2015 года обнаружены две ошибки.

Ошибка N 1 - выявлена сумма амортизации, которая ошибочно не была учтена в расходах в 2014 году, в размере 20 000 руб.

Ошибка N 2 - выявлена сумма амортизации, которая была ошибочно учтена в расходах в 2014 году, в сумме 15 000 руб.

По декларации за 2014 год налоговая база по налогу на прибыль составила 100 000 руб., а сумма налога к уплате - 20 000 руб. (строка 180 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль за 2014 г.).

Учитывая позицию Минфина России, пересчет налоговой базы следует производить в разрезе каждой ошибки отдельно.

Исправляем ошибку N 1. Эта ошибка привела к излишней уплате налога за 2014 год. В этой связи организация может учесть сумму недоначисленной амортизации за 2014 год в размере 20 000 руб. при расчете налоговой базы за 2015 год (включить эту сумму в расходы 2015 года).

Исправляем ошибку N 2. Эта ошибка привела к занижению налоговой базы за 2014 год на 15 000 руб., следовательно, организация должна произвести перерасчет налоговой базы за 2014 год, уменьшив сумму расходов 2014 года на 15 000 руб. В результате налоговая база за 2014 год увеличится на 15 000 руб. Соответственно, исправление этой ошибки приведет к образованию недоимки по налогу на прибыль за 2014 год в сумме 3000 руб.

Очевидно, что в условиях рассмотренного примера 2 организации выгоднее обе ошибки исправлять в периоде их совершения.

В этом случае величина расходов 2014 года будет увеличена на 20 000 рублей (дополнительная амортизация по первому объекту) и уменьшена на 15 000 рублей (излишняя амортизация по второму объекту). В итоге величина расходов 2014 года будет увеличена на 5000 рублей, а налоговая база за 2014 год уменьшена на эту же сумму. Соответственно, сумма налога на прибыль по уточненной декларации за 2014 год уменьшится на 1000 рублей по сравнению с той, что была отражена в первоначальной декларации. Доплачивать налог в этом случае не придется.

Еще один немаловажный вопрос: как быть, если выявленная ошибка относится к периоду больше чем трехлетней давности?

Например, в 2015 году обнаружена ошибка, относящаяся к 2011 году. Если эта ошибка привела к излишней уплате налога, можно ли ее исправить текущим, 2015, годом?

Сразу скажем, что формально никаких ограничений на этот счет в ст. 54 НК РФ нет.

С этим не спорит и Минфин России.

Например, в письме Минфина России от 05.10.2010 N 03-03-06/1/627 указано, что НК РФ не ограничивает срок перерасчета налоговой базы в случае выявления ошибок (искажений), приведших к увеличению налоговой базы и суммы налога.

Однако в том же письме Минфин дополнительно обращает внимание на то, что в соответствии с п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога, в том числе вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшего излишнюю уплату налога, может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Зачем упоминание о ст. 78 НК РФ включено в текст письма?

Ведь если налогоплательщик, воспользовавшись п. 1 ст. 54 НК РФ, производит перерасчет налоговой базы в текущем периоде, то никаких заявлений о зачете или возврате налога он не подает. И, соответственно, положения ст. 78 НК РФ на эту ситуацию не распространяются.

Однако чиновники Минфина России, судя по последним разъяснениям, считают, что распространяются.

Например, в письме Минфина России от 07.12.2012 N 03-03-06/2/127 четко указано, что при исправлении ошибки в том периоде, когда она была обнаружена, необходимо принимать во внимание положения ст. 78 НК РФ, а именно положения п. 7 ст. 78 НК РФ.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что, по мнению Минфина России, исправление в текущем периоде ошибки прошлых лет, повлекшей излишнюю уплату налога, возможно только в том случае, если со дня излишней уплаты налога прошло не более трех лет.

В этой связи обратим внимание на арбитражную практику, формирующуюся по данному вопросу.

Суды при рассмотрении споров о правомерности действий налогоплательщиков, исправляющих ошибки прошлых лет в текущем периоде, как правило, принимают во внимание правовую позицию ВАС РФ, приведенную в Постановлении Президиума от 15.06.2010 N 1574/10.

В этом постановлении ВАС РФ указал, что поскольку спорные годы не входили в число проверяемых инспекцией периодов по налогу на прибыль, то налоговый орган был лишен возможности подтвердить либо опровергнуть утверждение общества о наличии у него переплаты за прошлые годы, сложившейся в результате невключения тех или иных сумм расходов в состав расходов прошлых налоговых периодов. Данные обстоятельства подлежат оценке налоговым органом и могут быть приняты судом во внимание только в случае, когда в результате выявленных нарушений корректируется размер налогового обязательства налогоплательщика за разные налоговые периоды, однако в пределах периода проведения одной налоговой проверки.

Соответственно, если выявленные ошибки относятся к периоду, находящемуся за пределами периода проведения налоговой проверки, то у налогоплательщика нет права учесть их в текущем периоде (когда они были выявлены), т.к. у налогового органа отсутствует возможность проверить, привела ли эта ошибка к переплате налога. К такому выводу пришел, например, ФАС Московского округа в Постановлении от 04.02.2013 N А40-8920/11-116-23. Аналогичное решение можно найти в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 20.08.2014 N А28-12532/2013.

Если же у налогового органа есть возможность проверить факт излишней уплаты налога в связи с выявленной налогоплательщиком ошибкой, налогоплательщик, руководствуясь п. 1 ст. 54 НК РФ, имеет полное право исправить эту ошибку в периоде ее обнаружения (см., например, постановления ФАС Московского округа от 06.07.2012 N А40-102301/11-75-423, Поволжского округа от 12.02.2013 N А65-14995/2012, Северо-Западного округа от 22.01.2013 N А56-16511/2012).

# 1.2. Ошибка не привела к излишней уплате налога

Если выявленная ошибка привела к занижению налоговой базы предыдущего налогового периода, то порядок исправления такой ошибки в соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ однозначен - налогоплательщик должен сдать уточненную декларацию за тот период, к которому относится ошибка.

Если говорить о налоге на прибыль, то к занижению налоговой базы по этому налогу может привести как занижение суммы доходов, так и завышение суммы расходов.

Остановимся подробнее на расходах.

Чаще всего на практике занижение налоговой базы обусловлено следующими причинами:

1) налоговая база уменьшена на расходы, которые не удовлетворяют критериям ст. 252 НК РФ (документальное подтверждение и экономическая обоснованность);

2) налоговая база уменьшена на расходы, перечисленные в ст. 270 НК РФ, которые в целях налогообложения прибыли учитываться не должны;

3) расходы признаны не в том периоде, к которому они относятся.

Пример 3

При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2014 год организация признала в составе внереализационных расходов дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 500 000 руб.

В 2015 году были обнаружены документы, свидетельствующие о том, что срок исковой давности по этой задолженности истек только в 2015 году. Соответственно, эта дебиторская задолженность может быть включена в состав внереализационных расходов лишь в 2015 году. Таким образом, организация неправомерно уменьшила налоговую базу за 2014 год на 500 000 руб.

В данной ситуации, обнаружив ошибку, организация должна сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2014 год;

4) расходы признаны в большем размере, чем это предусмотрено главой 25 НК РФ.

Пример 4

При исчислении налоговой базы за 2014 год организация в составе прочих расходов признала представительские расходы в сумме 800 000 руб.

Согласно п. 2 ст. 264 НК РФ представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% суммы расходов на оплату труда. Сумма расходов на оплату труда за 2014 год составила 17 500 000 руб. Соответственно, сумма представительских расходов, которая может быть признана в составе прочих расходов в 2014 году, не может превысить 700 000 руб. (17 500 000 руб. х 0,04). Таким образом, организация неправомерно уменьшила налоговую базу за 2014 год на сверхлимитную сумму представительских расходов в размере 100 000 руб.

В данной ситуации, обнаружив ошибку, организация должна сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2014 год.

Обратите внимание! К прочим расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, отнесены в том числе суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов во внебюджетные фонды (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Если организация обнаружит, что сумма какого-то налога (сбора, взноса) была исчислена в размере большем, чем нужно (например, по причине неиспользования полагающихся льгот), то это автоматически свидетельствует о занижении налоговой базы по налогу на прибыль (поскольку в расходы попала сумма налога в завышенном размере).

Ранее налоговые органы в такой ситуации настаивали на необходимости подачи уточненной декларации по налогу на прибыль за тот налоговый период, в котором завышенная сумма налога (сбора, взноса) была включена в расходы (см. письмо ФНС от 08.12.2011 N АС-4-2/20776).

Однако в настоящее время позиция налоговиков изменилась.

Причиной тому является Постановление Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 N 10077/11.

Судьи рассматривали следующую ситуацию.

В 2006-2008 годах организация включала в состав прочих расходов суммы земельного налога, а в 2009 году она представила в налоговую инспекцию уточненные декларации по земельному налогу за 2006-2008 годы, уменьшив сумму земельного налога на 32 с лишним миллиона рублей. Налоговая инспекция подтвердила правомерность такого уменьшения и при этом потребовала от организации подачу уточненных деклараций по налогу на прибыль за 2006-2008 годы с уменьшенной суммой прочих расходов. В обоснование своих требований налоговая инспекция ссылалась на п. 1 ст. 54 НК РФ.

Однако судьи пришли к выводу о том, что исчисление как земельного, так и других налогов, учитываемых в составе расходов, в излишнем размере не может квалифицироваться как ошибка в исчислении налога на прибыль. Корректировка налоговой базы по земельному налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного налога в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Заметим, что в рассмотренном судьями деле организация признала сумму излишне начисленного земельного налога в составе внереализационных доходов даже не в 2009 году (когда были поданы уточненные декларации по земельному налогу), а в 2010 году (когда налоговая инспекция подтвердила факт излишнего начисления и уплаты земельного налога). Однако, на наш взгляд, более правильным в данном случае является признание внереализационного дохода именно в периоде подачи "уточненки" по соответствующему налогу.

Тем более что именно такой позиции в настоящее время придерживаются Минфин России и ФНС.

В письме Минфина России от 23.01.2014 N 03-03-10/2274 даны разъяснения по вопросу о периоде корректировки налоговой базы по налогу на прибыль в связи с излишне начисленной суммой страховых взносов в ПФР.

В письме чиновники, ссылаясь на позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в упомянутом выше Постановлении от 17.01.2012 N 10077/11, делают вывод о том, что включение в расходы для целей налогообложения прибыли суммы начисленных и уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, отраженных в соответствующей отчетности, представленной в территориальный орган Пенсионного фонда РФ, не может рассматриваться как ошибка (искажение) в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

В случае представления в Пенсионный фонд РФ в последующих периодах уточненных расчетов в связи с выявлением излишне уплаченной суммы страховых взносов указанную корректировку следует рассматривать как новое обстоятельство, приводящее к возникновению внереализационных доходов текущего отчетного (налогового) периода.

Данное письмо Минфина России доведено до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков письмом ФНС от 12.02.2014 N ГД-4-3/2216@. Поэтому споров по этому вопросу больше быть не должно.

Если вы в текущем периоде обнаружили, что какие-то налоги (например, земельный, транспортный) либо взносы во внебюджетные фонды были в прошлые годы уплачены в излишнем размере, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль, это обстоятельство нельзя рассматривать как ошибку в исчислении налога на прибыль. В такой ситуации вам следует представить в контролирующие органы уточненные декларации (расчеты) по неправильно исчисленным налогам (сборам), отразив в них соответствующие корректировки, и при определении налоговой базы по налогу на прибыль учесть выявленную переплату в составе внереализационных доходов текущего отчетного (налогового) периода.

Например, в 2015 году обнаружено, что организация завысила сумму налога на имущество за 2014 год на 100 000 рублей. После обнаружения ошибки в августе 2015 года в налоговую инспекцию была представлена уточненная декларация по налогу на имущество за 2014 год.

В данной ситуации подавать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2014 год не нужно. Излишне начисленный налог на имущество в сумме 100 000 рублей следует включить в состав внереализационных доходов в августе 2015 года.

# 2. Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете регулируется нормами ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности".

Согласно ПБУ 22/2010 в бухгалтерском учете ошибки делятся на существенные и несущественные.

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.

Исправление ошибок текущего года трудностей не представляет.

Если ошибка выявлена до конца года, то она исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в момент выявления ошибки.

Если ошибка выявлена по окончании года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, то она исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в декабре этого года.

Если в текущем году обнаружена ошибка, относящаяся к предыдущему году, то сначала вам нужно квалифицировать выявленную ошибку как существенную либо как несущественную.

Если ошибка квалифицируется как несущественная, она исправляется в текущем периоде записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в корреспонденции со счетом 91. Соответственно, прибыль (убыток), возникшая в результате исправления указанной ошибки, отражается в составе прочих доходов (расходов) текущего отчетного периода.

Пример 5

В сентябре 2015 года при проведении инвентаризации был обнаружен неучтенный принтер. Согласно найденным документам, принтер был получен от поставщика в марте 2014 года и в этом же месяце введен в эксплуатацию. Стоимость принтера - 18 000 руб.

По состоянию на 1 сентября 2015 года в учете на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" числится дебиторская задолженность поставщика принтера в сумме 18 000 руб.

Выявленная ошибка признана несущественной. Поэтому в сентябре 2015 года в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Д-т счета 91 - К-т счета 60 - 18 000 руб. - стоимость принятого к учету и введенного в эксплуатацию в марте 2014 года принтера отражена в составе прочих расходов.

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, то 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 6

В сентябре 2015 года было обнаружено, что в 2014 году ошибочно не было отражено списание объектов основных средств, ликвидированных в течение 2014 года по причине морального износа.

Согласно оформленным надлежащим образом в 2014 году актам на списание было списано 20 объектов. Первоначальная стоимость всех списанных объектов - 5000 000 руб., сумма начисленной амортизации на момент списания - 3000 000 руб.

Поскольку объекты не были вовремя списаны с учета, они продолжали амортизироваться. Сумма излишне начисленной амортизации по этим объектам за 2014 год составила 200 000 руб.

Выявленная ошибка признана существенной.

В сентябре 2015 года в бухгалтерском учете делаются проводки:

Д-т счета 02 - К-т счета 84 - 200 000 руб. - отражена излишне начисленная сумма амортизации за 2014 год;

Д-т счета 02 - К-т счета 01 - 3000 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации на момент ликвидации объектов;

Д-т счета 84 - К-т счета 01 - 2000 000 руб. - остаточная стоимость ликвидированных объектов списана на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Никакие исправления в бухгалтерскую отчетность за 2014 год вносить не нужно. Однако нужно пересчитать сравнительные показатели за отчетные периоды 2014 года, отражаемые в отчетности за 2015 год.

Например, в отчете о финансовых результатах за 2015 год придется пересчитать данные 2014 года о себестоимости продаж (она должна уменьшиться в связи с уменьшением начисленной амортизации), а также о величине прочих расходов (она должна увеличиться на остаточную стоимость списанных объектов). Пересчет этих показателей, естественно, "потянет" за собой пересчет других показателей отчета о финансовых результатах.

Изменятся и данные баланса на 31 декабря 2014 года, отражаемые в балансе за 2015 год.

Кроме того, информация об исправлении этой ошибки будет отражена в Разделе 2 отчета об изменениях капитала за 2015 год.

Если в течение отчетного года вам пришлось исправлять существенные ошибки предшествующих лет, информацию об этом придется отразить и в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах, включаемых в состав годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год.

В пояснениях отражается как минимум следующая информация:

1) характер ошибки;

2) сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;

3) сумма корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);

4) сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Обратите внимание! Субъекты малого предпринимательства могут существенно упростить себе жизнь, воспользовавшись правом, предоставленным п. 9 ПБУ 22/2010.

Согласно этому пункту малые предприятия (за исключением организаций, перечисленных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете")\*(155) имеют право любые ошибки прошлых лет исправлять в порядке, предусмотренном для исправления несущественных ошибок (т.е. путем признания прочих доходов (расходов) текущего периода без ретроспективного пересчета).

Выбор такого способа исправления ошибок следует закрепить в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Приложение 4

# Изменения 2016 года

# 1. Налог на прибыль

# 1.1. Стоимость имущества, признаваемого амортизируемым

С 1 января 2016 года амортизируемым признается имущество с первоначальной стоимостью свыше 100 000 рублей.

Соответствующее изменение внесено в п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 НК РФ Федеральным законом от 08.06.2015 N 150-ФЗ.

Новые правила применяются к имуществу, вводимому в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 года.

Таким образом, имущество стоимостью до 100 000 рублей включительно, вводимое в эксплуатацию после 1 января 2016 года, в состав амортизируемого в налоговом учете не включается. Стоимость такого имущества признается в составе материальных расходов в порядке, предусмотренном подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ (см. подробнее с. 48).

# 1.2. Доходы и расходы в виде процентов по долговым обязательствам

С 2015 года ст. 269 НК РФ установлены особенности учета доходов и расходов в виде процентов по долговым обязательствам по сделкам, признаваемым контролируемыми в соответствии с ч. 1 НК РФ (см. подробнее с. 31-34).

С 1 января 2016 года меняются предельные значения процентных ставок по рублевым долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых контролируемыми.

В соответствии с п. 1.2 ст. 269 НК РФ с 1 января 2016 года предельные значения процентных ставок по таким обязательствам составляют 75 и 125% ключевой ставки ЦБ РФ. Изменения предусмотрены Федеральным законом от 08.03.2015 N 32-ФЗ.

# 1.3. Порядок уплаты авансовых платежей

С 1 января 2016 года увеличен предельный размер выручки, позволяющий не платить ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль.

Пункт 3 ст. 286 НК РФ позволяет отдельным категориям налогоплательщиков уплачивать только квартальные авансовые платежи (без уплаты ежемесячных).

В частности, такое право предоставлено организациям, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышают максимальную величину квартальной выручки, установленную п. 3 ст. 286 НК РФ.

С 1 января 2016 года эта максимальная величина составляет 15 миллионов рублей. Изменения внесены Федеральным законом от 08.06.2015 N 150-ФЗ.

Таким образом, с 1 января 2016 года организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышали в среднем 15 миллионов рублей за каждый квартал, могут уплачивать только квартальные авансовые платежи.

Например, для решения вопроса о необходимости уплаты ежемесячных авансовых платежей в I квартале 2016 года необходимо подсчитать сумму доходов от реализации за предыдущие четыре квартала (I, II, III и IV кварталы 2015 г.) и разделить ее на 4. Если полученная величина не превысит 15 миллионов рублей, то в I квартале 2016 года ежемесячные авансовые платежи можно не платить.

Для решения вопроса о необходимости уплаты ежемесячных авансовых платежей во II квартале 2016 года необходимо снова подсчитать сумму доходов от реализации за предыдущие четыре квартала. Это уже будут II, III и IV кварталы 2015 года, а также I квартал 2016 года. Полученная сумма делится на 4. Если итог не превысит 15 миллионов рублей, то во II квартале 2016 года ежемесячные авансовые платежи также можно не платить.

Соответственно, если среднеквартальные доходы организации балансируют вокруг цифры 15 миллионов рублей, подобный расчет необходимо делать ежеквартально.

Кроме того, изменения внесены в п. 5 ст. 287 НК РФ, который регулирует порядок уплаты авансовых платежей вновь созданными организациями.

С 1 января 2016 года вновь созданные организации уплачивают только квартальные авансовые платежи при условии, если выручка от реализации не превышала 5 миллионов рублей в месяц либо 15 миллионов рублей в квартал.

В случае превышения указанных ограничений организация должна уплачивать ежемесячные авансовые платежи начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место.

При этом нужно принимать во внимание положения п. 6 ст. 286 НК РФ, согласно которым вновь созданные организации начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

Таким образом, в течение I квартала после создания все организации освобождены от уплаты ежемесячных авансовых платежей. Начиная со II квартала после создания вопрос о необходимости уплаты ежемесячных авансовых платежей решается с учетом приведенных выше положений п. 5 ст. 287 НК РФ.

# 2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

# 2.1. Дата получения дохода

Федеральным законом от 02.05.2016 N 113-ФЗ уточнены даты получения отдельных видов доходов.

В том случае если доход получен в результате зачета встречных однородных требований, датой фактического получения дохода признается день зачета встречных однородных требований (подп. 4 п. 1 ст. 223 НК РФ, вступает в силу с 1 января 2016 г.).

При списании в установленном порядке безнадежного долга с баланса организации датой фактического получения дохода признается дата списания (подп. 5 п. 1 ст. 223 НК РФ, вступает в силу с 1 января 2016 г.).

Данное правило распространяется на ситуации, когда физическое лицо получает доход в виде экономической выгоды (в денежной или натуральной форме), когда у организации нет возможности этот долг взыскать (безнадежный долг).

Отметим, что ранее дата получения дохода в подобной ситуации нормами НК РФ не была определена. При этом и Минфин России, и налоговая служба придерживались позиции, которая с 2016 года закреплена на законодательном уровне (письмо ФНС России от 31.12.2014 N ПА-4-11/27362).

По доходам, возникающим при направлении работников в командировку, датой получения дохода является последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (подп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ, вступает в силу с 1 января 2016 г.).

Доход, облагаемый НДФЛ, может возникнуть у командированного работника, например, в следующих ситуациях:

- работник получил суточные в размере большем, чем предусмотрено п. 3 ст. 217 НК РФ (свыше 700 руб. за каждый день командировки по России, свыше 2500 руб. за каждый день нахождения в загранкомандировке);

- работник не полностью израсходовал денежные средства, выданные ему под отчет, и не вернул остаток полученного аванса.

При получении материальной выгоды в виде экономии на процентах за пользование заемными средствами датой получения дохода с 1 января 2016 года признается последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства (подп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ, вступает в силу с 1 января 2016 г.).

Напомним, что до 1 января 2016 года датой получения таких доходов признается день уплаты процентов по полученному займу (подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ в редакции, действующей до 1 января 2016 г.).

Заметим, что согласно внесенным изменениям, с 1 января 2016 года материальную выгоду по беспроцентным займам (в том числе полученным до 1 января 2016 г.) также придется определять ежемесячно.

Это существенно меняет порядок налогообложения материальной выгоды по беспроцентным займам, т.к. до 1 января 2016 года налог с дохода в виде материальной выгоды при получении беспроцентного займа нужно было уплачивать только в момент возврата заемных средств (письмо Минфина России от 10.06.2015 N 03-04-05/33645).

Так же как и ранее, при получении материальной выгоды\*(156) при приобретении ценных бумаг датой получения дохода признается день приобретения ценных бумаг.

При этом уточняется, что в том случае, если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к покупателю права собственности на эти ценные бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости ценных бумаг (подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

# 2.2. Предоставление социального налогового вычета

С 1 января 2016 года социальный налоговый вычет по расходам на обучение и лечение сможет предоставить работодатель (п. 2 ст. 219 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г., ст. 1 Федерального закона от 06.04.2015 N 85-ФЗ).

Для этого надо получить от работника:

- письменное заявление (в произвольной форме);

- подтверждение права работника на получение социальных налоговых вычетов. Это подтверждение выдает налоговый орган. Форма подтверждения должна быть утверждена ФНС.

Работодатель должен будет предоставить социальный вычет начиная с того месяца, когда получит от работника необходимые документы.

Если по каким-то причинам организация, получив документы, вычет не предоставит, она должна будет вернуть работнику излишне удержанную и уплаченную сумму налога в порядке, установленном ст. 231 НК РФ. Но для этого надо будет получить письменное заявление работника на возврат налога.

# 2.3. Срок, в течение которого надо сообщить о невозможности удержания НДФЛ

По новым правилам, действующим с 1 января 2016 года, в ситуации, когда у организации нет возможности удержать НДФЛ в течение налогового периода, она должна сообщить об этом в налоговый орган (путем представления справки по форме 2-НДФЛ) по месту своего учета в срок не позднее 1 марта года, следующего за налоговым периодом (п. 5 ст. 226 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

По старым правилам известить налоговый орган о невозможности удержания налога надо было не позднее одного месяца после окончания года. Таким образом, срок извещения налогового органа увеличился на один месяц. А если быть совсем точными - на один месяц и один день, поскольку первый день марта также включен в срок извещения.

В пункте 5 ст. 226 НК РФ с 2016 года также закреплено правило, в соответствии с которым организация должна сообщить в налоговый орган не только о невозможности удержать налог и сумме налога, но и о суммах дохода, с которого не был удержан НДФЛ. Отметим, что эти сведения организации и ранее отражали в форме 2-НДФЛ.

# 2.4. Сроки перечисления налога

С 1 января 2016 года изменена формулировка п. 6 ст. 226 НК РФ, в котором установлен срок перечисления налоговым агентом суммы удержанного налога.

Согласно новой формулировке налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. Таким образом, законодатель унифицировал норму и установил единый срок перечисления удержанного налога в бюджет.

Вместе с тем из общего правила устанавливается исключение: специальный срок перечисления налога предусматривается при:

- выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком);

- оплате отпусков.

В этих случаях удержанный налог надо перечислить в бюджет не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

# 2.5. Представление отчетности

С 1 января 2016 года для налоговых агентов вводится обязанность ежеквартально представлять расчет сумм налога, исчисленных и удержанных налоговых агентом (п. 1 ст. 80 и п. 2 ст. 230 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

Расчет представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим от него доходы, о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также другие данные, служащие основанием для исчисления налога.

Новый ежеквартальный расчет будет представляться по форме 6-НДФЛ, разработанной ФНС.

К моменту подписания книги в печать Федеральная налоговая служба разработала проект приказа об утверждении формы 6-НДФЛ и порядка ее заполнения, а также формат представления этой формы в электронном виде.

Согласно проекту приказа ФНС расчет по форме 6-НДФЛ состоит из титульного листа и четырех разделов:

- "Общая сумма удержанного налога на доходы физических лиц" (раздел 1);

- "Расчет суммы исчисленного налога на доходы физических лиц" (раздел 2);

- "Налоговые вычеты" (раздел 3);

- "Суммы выплаченного дохода и удержанного налога на доходы физических лиц" (раздел 4).

В том случае если доходы в течение года от организации получили менее 25 человек, расчет по форме 6-НДФЛ и справки по форме 2-НДФЛ можно представлять как на бумажном носителе, так и в электронном виде по выбору организации. Если же количество лиц, получивших за год доход от организации, составит 25 человек и более, расчет по форме 6-НДФЛ и справки по форме 2-НДФЛ должны представляться исключительно в электронной форме.

Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных работодателем, по форме 6-НДФЛ представляется в следующие сроки:

- за I квартал (не позднее 30 апреля),

- за полугодие (не позднее 31 июля),

- за девять месяцев (не позднее 31 октября),

- за год (не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим календарным годом).

Срок представления отчетности по форме 2-НДФЛ остался прежним - ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если организация имеет обособленное подразделение, справки по форме 2-НДФЛ, а также расчет по форме 6-НДФЛ представляются по месту нахождения обособленного подразделения (абз. 3 п. 2 ст. 230 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

# 2.6. Ответственность за несвоевременное представление отчетности

За несвоевременное представление ежеквартального расчета (форма 6-НДФЛ) предусматривается ответственность в виде штрафа в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (п. 1.2 ст. 126 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

С 2016 года вводится в действие ст. 126.1 НК РФ, устанавливающая ответственность за представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения. За это правонарушение устанавливается штраф в размере 500 рублей за каждый такой документ.

При этом организация освобождается от штрафа, если самостоятельно выявит ошибки и представит налоговому органу уточненные документы до того момента, когда ошибки обнаружит налоговая инспекция.

Налоговые органы получили право приостанавливать операции по счетам налогового агента в банке в случае непредставления ежеквартального расчета (форма 6-НДФЛ) в течение 10 дней по истечении установленного срока его представления (см. выше с. 533) (п. 3.2 ст. 76 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2016 г.).

Кроме того, начиная с 2016 года налоговый агент может быть привлечен к ответственности на основании ст. 119.1 НК РФ за несоблюдение порядка представления расчета в электронной форме.

Напомним, что размер штрафа за это правонарушение составляет 200 рублей.

# 2.7. Уплата налога обособленными подразделениями

С 2016 года сумма НДФЛ, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, начисляемого и выплачиваемого физлицам по договорам, заключенным с этими обособленными подразделениями (п. 7 ст. 226 НК РФ).

Ранее в этом пункте речь шла о работниках обособленного подразделения.

Таким образом, по новым правилам по месту нахождения обособленного подразделения должны учитываться суммы дохода, выплаченные не только по трудовым, но и по гражданско-правовым договорам.

Отметим, что, по нашему мнению, новая формулировка несколько некорректна.

Дело в том, что исходя из статей 48, 49 ГК РФ приобретать от своего имени и осуществлять гражданские права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде может организация, признаваемая юридическим лицом. Обособленное подразделение не является юридическим лицом, соответственно, оно не обладает правоспособностью юридического лица (ст. 55 ГК РФ).

Договоры, в том числе трудовые, заключаются от имени головной организации. Обособленные подразделения не могут выступать стороной трудового договора (Определение ВС РФ от 03.11.2006 N 5-В06-94).

Можно предположить, что к договорам, заключенным с обособленным подразделением, законодатель предполагал отнести те договоры, которые подписаны руководителем обособленного подразделения по доверенности.

# 2.8. Устранение двойного налогообложения

С 1 января 2016 года ст. 232 НК РФ, устанавливающая правила устранения двойного налогообложения, действует в новой редакции.

Правилами международных договоров об избежании двойного налогообложения устанавливается порядок удержания налогов с доходов лиц - резидентов других государств.

Если имеется договор об избежании двойного налогообложения, российская организация не удерживает налог с доходов физического лица - резидента иностранного государства.

Для подтверждения иностранного резидентства физлицо представляет паспорт или иной документ, подтверждающий личность.

Если на основании представленного документа нельзя определить статус резидента, налоговый агент запрашивает у этого физического лица официальное подтверждение его статуса налогового резидента государства, с которым Российской Федерацией заключен международный договор по вопросам налогообложения. Подтверждение выдается компетентным органом соответствующего иностранного государства, уполномоченным на выдачу таких подтверждений на основании международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения. Потребуется также нотариально заверенный перевод подтверждения.

Если физлицо подтвердит статус резидента уже после того, как будет удержан налог, налоговый агент должен будет вернуть удержанную сумму в порядке, установленном п. 1 ст. 231 НК РФ.

Обратите внимание! Для налоговых агентов устанавливается обязанность предоставлять в налоговый орган по месту своего учета сведения об иностранных физических лицах и о выплаченных им доходах, с которых не был удержан налог, о суммах налога, возвращенных налоговым агентом.

Эти сведения надо будет представить в течение 30-ти дней с даты выплаты дохода.

Представляемые сведения должны позволять идентифицировать налогоплательщика (для этого указываются паспортные данные и гражданство лица), вид выплаченных доходов, суммы выплаченных доходов и даты их выплаты.

─────────────────────────────────────────────────────────────────────────

\*(1) Проблемы, возникающие при заключении договоров, предусматривающих отсрочку уплаты процентов, рассмотрены на с. 357.

\*(2) Заметим, что в соответствии с п. 4 ст. 105.14 НК РФ сделки между взаимозависимыми российскими организациями не признаются контролируемыми, если эти организации применяют общий режим налогообложения, зарегистрированы в одном субъекте РФ, не имеют подразделений в других субъектах РФ и за ее пределами, не имеют налоговых убытков, не пользуются никакими налоговыми преференциями в части налога на прибыль и не являются плательщиками НДПИ. В отношении таких сделок ограничения, установленные ст. 269 НК РФ, на наш взгляд, применяться не должны. Заметим, что аналогичная точка зрения высказана в письме Минфина России от 17.08.2015 N 03-03-06/1/47512. В нем указано, что для целей главы 25 НК РФ "доходы налогоплательщика в виде процентов, полученных по долговым обязательствам по сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами, в случае отсутствия у таких сделок в соответствии с Кодексом признаков отнесения к контролируемым, определяются исходя из фактической ставки". Однако нужно учитывать, что в других письмах Минфина России (см., например, письма от 15.07.2015 N 03-01-18/40737, 21.08.2015 N 03-03-06/1/47512) высказано мнение о том, что особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения, предусмотренные абзацами первым, вторым и третьим пункта 1.1 ст. 269 НК РФ, в отношении сделок между взаимозависимыми лицами возможно применять, "в том числе в случаях, если такие сделки не признаются в соответствии со статьей 105.14 НК РФ контролируемыми".

\*(3) Перечень соответствующих государств и территорий приведен в Приложении к Приказу Минфина России от 13.11.2007 N 108н.

\*(4) Заемщик должен быть готов обосновать рыночность процентной ставки по правилам, установленным разделом V.1 ч. 1 НК РФ для контролируемых сделок.

\*(5) См. примечание\*\* на с. 31.

\*(6) Перечень соответствующих государств и территорий приведен в Приложении к Приказу Минфина России от 13.11.2007 N 108н.

\*(7) Займодавец должен быть готов обосновать рыночность процентной ставки по правилам, установленным разделом V.1 ч. 1 НК РФ для контролируемых сделок.

\*(8) Если заемщиком является иностранное лицо, то минимальная ставка на 2015 год составляет 75% ставки рефинансирования ЦБ РФ.

\*(9) Подробнее порядок учета расходов прошлых лет рассмотрен в Приложении 3 на с. 517.

\*(10) То есть разницы, возникающие в ситуациях, когда стоимость товаров (работ, услуг) выражена в условных единицах, а расчеты за них осуществляются в рублях.

\*(11) С 1 января 2016 года - 100 000 рублей (см. с. 528).

\*(12) Заметим, что срок списания стоимости неамортизируемого имущества в состав материальных расходов в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ может быть любым. Ориентироваться на Классификацию основных средств в данном случае не обязательно, поскольку требование об установлении срока полезного использования с учетом Классификации основных средств распространяется только на амортизируемое имущество.

\*(13) На самом деле их четыре, однако четвертое основание касается очень узкого числа налогоплательщиков - владельцев судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Такие суда исключаются из состава амортизируемого имущества на период нахождения их в Российском международном реестре судов.

\*(14) Например, по долговому обязательству в рублях максимальная ставка на 2015 год составляет 180% ключевой ставки ЦБ РФ (п. 1.2 ст. 269 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2015 г.).

\*(15) Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ установлены специальные правила переноса этих убытков. Они подробно рассмотрены ниже.

\*(16) Заметим, что эта позиция налоговых органов успешно оспаривалась налогоплательщиками в судах. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 09.06.2009 N 2115/09 сделан вывод о том, что нормы главы 25 НК РФ позволяют налогоплательщику учесть в составе расходов стоимость акций ликвидированной организации-эмитента.

\*(17) Соответственно, и суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), используемым в ходе текущей производственной деятельности для изготовления имущества, операции по реализации которого не являются объектом налогообложения на основании подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) (письмо Минфина России от 23.03.2015 N 03-07-14/15666).

\*(18) При этом фактически ограничение суммы вычета касается только представительских расходов, поскольку расходы на командировки в настоящее время в целях исчисления налога на прибыль не нормируются.

\*(19) Этот порядок применяется и в том случае, когда объекты начинают использоваться только в операциях, не облагаемых НДС (письмо ФНС от 21.05.2015 N ГД-4-3/8564@).

\*(20) Исчисление суммы НДС, подлежащей восстановлению, производится пропорционально доле выручки от реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, в общей сумме выручки. Такой порядок применяется даже в том случае, когда организация имеет точные данные о том, какая часть объекта используется для необлагаемых операций. Данные о размере площади объекта, используемой для необлагаемых операций, для расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению, не важны (письмо Минфина России от 21.09.2010 N 03-07-11/384).

\*(21) Если объект частично используется в деятельности, переведенной на ЕНВД, то восстановленная сумма налога, на наш взгляд, налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает.

\*(22) Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@.

\*(23) По мнению Минфина России (письмо от 28.08.2015 N 03-07-08/49710), восстановление таких сумм налога должно производиться не позднее налогового периода, в котором производится выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта.

\*(24) О порядке применения вычетов по расходам на проезд к месту командировки и обратно см. письма ФНС от 21.05.2015 N ГД-4-3/8565 и Минфина России от 30.01.2015 N 03-07-11/3522.

\*(25) См. письмо Минфина России от 25.02.2015 N 03-07-11/9440.

\*(26) См. подробнее на с. 113.

\*(27) Письмо Минфина России от 29.11.2013 N 03-07-11/51923.

\*(28) Заметим, что еще в 2014 году ВАС РФ указал на то, что в целях исчисления НДС лица, выполняющие функции застройщиков, должны руководствоваться правилами, установленными для посредников. Согласно п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 во взаимоотношениях с инвестором застройщика (технического заказчика), не выполняющего одновременно функции подрядчика, надлежит квалифицировать в качестве посредника и применять к нему правила п. 1 ст. 156 НК РФ.

\*(29) См. письмо ФНС от 20.07.2015 N ЕД-4-3/12764@.

\*(30) С этой даты применяется действующая в настоящее время форма журнала учета счетов-фактур.

\*(31) См. подробнее с. 96.

\*(32) До утверждения новой формы применяется Форма налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств - членов Таможенного союза, утвержденная Приказом Минфина России от 07.07.2010 N 69н.

\*(33) Подробнее о применении повышающих коэффициентов при исчислении транспортного налога в отношении дорогостоящих автомобилей см. с. 444.

\*(34) Основания признания лиц взаимозависимыми установлены п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

\*(35) В соответствии с п. 8 ст. 217 НК РФ не облагаются НДФЛ только единовременные выплаты, даже если они производятся в связи с одним и тем же событием, но на основании разных распоряжений организации (письмо Минфина России от 22.08.2013 N 03-04-06/34374).

\*(36) См. с. 132.

\*(37) См. с. 132.

\*(38) См. с. 132.

\*(39) В соответствии с п. 4 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять следующие организации (за исключением организаций, указанных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете"):

1) субъекты малого предпринимательства;

2) некоммерческие организации;

3) организации, получившие статус участников проекта "Сколково".

\*(40) Критерии отнесения организации к субъектам малого предпринимательства определены в ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации". Предельный размер выручки для субъектов малого предпринимательства составляет 800 миллионов рублей в год (без НДС) (Постановление Правительства РФ от 13.07.2015 N 702), а предельная численность работников - 100 человек.

\*(41) Эти вопросы регулируются учетной политикой малого предприятия (см. подробнее с. 491).

\*(42) О потере статуса малого предприятия см. с. 492.

\*(43) Заметим, что с 2013 года организации обязаны представлять в налоговые органы и органы статистики только годовую бухгалтерскую отчетность. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, когда обязанность ее представления установлена законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами организации, решениями собственника. Однако даже в тех случаях, когда организация составляет промежуточную отчетность (в силу требований законодательства или по решению собственника), эту отчетность в налоговые органы и органы статистики представлять не нужно.

\*(44) На момент подписания книги в печать на рассмотрении в Государственной думе РФ находился законопроект, ужесточающий ответственность за нарушение правил бухгалтерского учета. Этим законопроектом предусмотрено увеличение максимального размера штрафа до 10 000 рублей, а также введение ответственности за повторное совершение указанного правонарушения (штраф на должностных лиц до 20 000 рублей или дисквалификация на срок от одного года до трех лет).

\*(45) Малые предприятия могут сдавать баланс по упрощенной форме, которая приведена на с. 238.

\*(46) Эта позиция Минфина России обосновывается нормами ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации". Согласно п. 7 ПБУ 11/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из указанного и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

\*(47) Отметим, что такой подход полностью согласуется со всеми остальными документами, регулирующими правила бухгалтерского учета основных средств. Ведь и Инструкцией по применению Плана счетов (см. комментарий к счету 01), и Методическими указаниями по учету основных средств (п. 20) предусмотрено, что на счете 01 отражаются не только фактически используемые объекты, но и объекты, находящиеся в запасе (в резерве).

\*(48) С 1 января 2016 года он возрастает до 100 000 рублей (см. с. 528).

\*(49) В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ государственной регистрации подлежат права на объекты недвижимости, к которым относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты (п. 1 ст. 130 ГК РФ).

\*(50) В целях налогообложения прибыли проценты по долговым обязательствам всегда учитываются в составе внереализационных расходов.

\*(51) Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства приведены на с. 491.

\*(52) В целях налогообложения прибыли проценты по всем долговым обязательствам учитываются в составе внереализационных расходов (см. с. 355).

\*(53) Обратите внимание! Обязанность по уплате налога на прибыль возникает у продавца недвижимого имущества с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту приема-передачи (п. 3 ст. 271 НК РФ). Этот момент с 1 июля 2014 года признается и моментом отгрузки для целей исчисления НДС (п. 16 ст. 167 НК РФ).

\*(54) Берутся данные на конец 31 декабря соответствующего года, т.е. с учетом всех оборотов за этот день (письмо Минфина России от 22.07.2008 N 03-05-04-01/27).

\*(55) Обратите внимание! Согласно разъяснению Минфина России, по статье "финансовые вложения" в бухгалтерском балансе следует отражать также и информацию о сумме денежных средств, перечисленных организацией в счет вклада в уставный капитал другой организации, до государственной регистрации соответствующих изменений учредительных документов (письмо от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

\*(56) См. с. 219.

\*(57) Имеется в виду ситуация, когда в принципе организация имеет право на вычет НДС, но в силу невыполнения каких-либо дополнительных условий (например, из-за отсутствия счета-фактуры) предъявить к вычету соответствующую сумму не представляется возможным.

\*(58) Берутся данные на конец 31 декабря соответствующего года, т.е. с учетом всех оборотов за этот день (письмо Минфина России от 22.07.2008 N 03-05-04-01/27).

\*(59) Организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства, могут отказаться от применения ПБУ 18/02.

\*(60) Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, к которым относятся в том числе и малые предприятия, могут отказаться от применения ПБУ 8/2010 (см. с. 494).

\*(61) Если организация приобретает актив на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде рассрочки платежа, задолженность в бухгалтерской отчетности отражается в сумме, не включающей увеличение оплаты рассрочки (отсрочку) платежа. Указанное увеличение оплаты, являясь по экономическому содержанию процентами, причитающимися к оплате займодавцу (кредитору), признается в бухгалтерском учете равномерно до конца периода рассрочки в порядке, предусмотренном ПБУ 15/2008 (в том числе в части включения соответствующих расходов в стоимость инвестиционного актива) (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год, приведенные в письме Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

\*(62) В соответствии с п. 20 ПБУ 13/2000 остаток средств по счету учета средств целевого финансирования в части предоставленных организации бюджетных средств отражается в бухгалтерском балансе по статье "Доходы будущих периодов" либо обособленно в разделе "Краткосрочные обязательства".

\*(63) ПБУ 8/2010 применяется всеми организациями, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Организации, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе малые предприятия, могут отказаться от применения ПБУ 8/2010, 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 прочеркивается.

\*(64) Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства приведены на с. 491-492.

\*(65) Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг отражается в отчете о финансовых результатах за вычетом НДС и акцизов.

\*(66) Подробно порядок применения льготы, предусмотренной подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, рассмотрен на с. 315.

\*(67) Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности регулируется нормами ПБУ 22/2010. Он подробно прокомментирован на с. 524.

\*(68) Подробнее см. с. 514.

\*(69) Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства приведены на с. 491.

\*(70) Подробно порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете рассмотрен на с. 524.

\*(71) Платежи по оплате труда работников отражаются в сумме, включающей среди прочего подлежащие удержанию из оплаты труда работников суммы (например, суммы начисленного НДФЛ, платежи по исполнительным листам) (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01)).

\*(72) За исключением случаев, когда налог на прибыль непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций.

\*(73) За исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов (см. с. 185).

\*(74) Все цифры условные.

\*(75) Выручка, пересчитанная в рубли по курсу ЦБ РФ на дату поступления на валютный счет организации.

\*(76) Результат от продажи валюты, полученный в связи с превышением фактического курса продажи над курсом ЦБ РФ на дату продажи.

\*(77) См. подробнее с. 156.

\*(78) Напомним, что малым предприятиям разрешено при формировании учетной политики отказаться от применения норм ПБУ 2/2008.

\*(79) Эту информацию включают в состав пояснительной записки организации, применяющие ПБУ 18/02. Организации, имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе малые предприятия, при формировании учетной политики могут отказаться от применения ПБУ 18/02.

\*(80) Эту информацию приводят организации, обязанные применять ПБУ 11/2008. Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе малые предприятия, могут при формировании учетной политики отказаться от применения ПБУ 11/2008.

\*(81) Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

\*(82) Эту информацию включают в состав пояснительной записки организации, применяющие ПБУ 8/2010. Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе малые предприятия, при формировании учетной политики могут отказаться от применения ПБУ 8/2010.

\*(83) Эту информацию включают в состав пояснительной записки организации, применяющие ПБУ 16/02. Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе малые предприятия, при формировании учетной политики могут отказаться от применения ПБУ 16/02.

\*(84) Эта информация может быть раскрыта не в пояснениях, а непосредственно в отчете о финансовых результатах (путем выделения отдельных расшифровочных строк).

\*(85) Эта информация может быть раскрыта не в пояснениях, а непосредственно в отчете о движении денежных средств (путем выделения отдельных расшифровочных строк).

\*(86) Порядок исправления существенных ошибок, относящихся к прошлым периодам, подробно рассмотрен на с. 525.

\*(87) Согласно разъяснениям Минфина России (письмо от 08.06.2015 N 03-03-05/32979), нормы подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не применяются в случае передачи имущества российской организации от субъекта Российской Федерации, так как субъекты Российской Федерации не являются юридическими лицами.

\*(88) Обратите внимание! Под эту льготу не подпадают доходы, возникающие при получении имущества в безвозмездное пользование (см. с. 319).

\*(89) Отметим, что при безвозмездном пользовании имуществом у организации есть право учесть в целях налогообложения расходы, связанные с использованием и содержанием такого имущество, при условии, конечно, что имущество используется организацией в деятельности, направленной на получение дохода (письмо Минфина России от 24.07.2008 N 03-03-06/2/91).

\*(90) Глава 37 ГК РФ регулирует отношения по договору подряда, глава 38 ГК РФ - по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ, глава 39 - по договору возмездного оказания услуг.

\*(91) 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, от 26.09.2012 N 03-03-06/1/502, Постановление ФАС Московского округа от 09.06.2010 N КА-А40/5409-10). Доходы от реализации товаров, даже если их производство имеет длительный технологический цикл, включаются в налоговую базу по налогу на прибыль единовременно на дату реализации (письмо Минфина России от 01.12.2014 N 03-03-06/1/61203).

\*(92) Состав прямых расходов определяется учетной политикой организации.

\*(93) В соответствии с подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ в состав доходов, облагаемых налогом на прибыль, не включаются доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации.

\*(94) Расходы на приобретение бессрочных лицензий на отдельные виды деятельности, по мнению налоговых органов, учитываются в составе прочих расходов единовременно. Это касается как суммы пошлины, уплачиваемой за выдачу лицензии, так и расходов на оплату консультационных, информационных и иных услуг, связанных с получением лицензии (письма Минфина России от 22.05.2015 N 03-03-06/1/29535, от 12.04.2013 N 03-03-06/1/12248, ФНС от 28.12.2011 N ЕД-4-3/22400).

\*(95) Арбитражные суды, в отличие от налоговых органов, соглашаются с тем, что нормы главы 25 НК РФ позволяют все подобные расходы признавать единовременно в том периоде, когда они были понесены. Например, в Постановлении ФАС Уральского округа от 17.01.2012 N Ф09-8803/11 указано, что расходы на разработку проектов нормативов образования отходов и лимитов на их размещение носят единовременный характер и могут быть учтены при исчислении налога на прибыль в том налоговом периоде, в котором они возникли исходя из условий сделок, а не распределяются равномерно в течение срока действия указанных нормативов. А в Постановлении ФАС Центрального округа от 15.02.2012 N А35-1939/2010 аналогичный вывод сделан в отношении расходов на оформление лицензий и сертификата соответствия.

Заметим, что Минфин России в последнее время в своих разъяснениях все чаще ориентируется на складывающуюся арбитражную практику. Может быть, именно этим объясняется позиция, изложенная в письме от 28.03.2014 N 03-03-РЗ/13719. В нем высказано мнение о том, что затраты на сертификацию продукции могут быть единовременно включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов. Однако имейте в виду, что это письмо Минфина России нижестоящим налоговым органам для использования в работе не рассылалось, поэтому велика вероятность того, что налоговая инспекция с таким "прогрессивным" подходом может не согласиться.

\*(96) Нельзя не сказать о том, что изложенные выше требования налоговиков о необходимости равномерного признания затрат на программы для ЭВМ успешно оспариваются налогоплательщиками в судах. Как показывает анализ арбитражной практики, судьи в большинстве случаев приходят к выводу, что нормы главы 25 НК РФ позволяют налогоплательщикам единовременно включать в состав расходов всю сумму затрат на приобретение программных продуктов (см., например, постановления ФАС Московского округа от 18.03.2014 N А40-14277/12 и от 14.11.2013 N А40-120812/12 (правомерность подтверждена Определением ВАС РФ от 13.02.2014 N ВАС-271/14), Западно-Сибирского округа от 05.11.2013 N А27-17463/2012 и от 15.03.2013 N А27-11302/2012, Поволжского округа от 12.07.2012 N А65-20465/2011, Северо-Западного округа от 09.08.2011 N А56-52065/2010, Центрального округа от 20.09.2011 N А68-1047/08-47/12).

\*(97) Из этого правила есть только одно исключение. Работнику, выехавшему в командировку на территорию иностранного государства и возвратившемуся на территорию Российской Федерации в тот же день, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств (п. 20 Положения о командировках).

\*(98) Имейте также в виду: ФСС РФ считает, что на такие выплаты следует начислять страховые взносы в ФСС (письмо ФСС РФ от 02.07.2013 N 15-03-14/05-6357).

\*(99) Заметим, что ранее ФНС России давала по этому вопросу несколько иные разъяснения (см. письмо от 21.03.2011 N КЕ-4-3/4408). При наличии справки о покупке валюты расходы организации, согласно письму ФНС, следовало определять по курсу покупки, указанному в справке (здесь позиция ФНС совпадает с изложенной выше позицией Минфина). А вот при отсутствии справки сумма расходов в рублях, признаваемая в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, по мнению ФНС, определяется путем пересчета суммы в иностранной валюте на дату признания расходов, то есть на дату утверждения авансового отчета.

\*(100) В письме дается ответ на вопрос об учете расходов на выкуп и утилизацию просроченных газированных напитков, минеральной воды и пива.

\*(101) До 1 января 2014 г. п. 8 ст. 272 НК РФ действовал в несколько иной редакции, однако и она не увязывала дату признания расходов в виде процентов с датой их уплаты. Приведем прежнюю редакцию п. 8 ст. 272 НК РФ дословно: "По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях настоящей главы расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода".

\*(102) Заметим, что эта позиция не бесспорна. В судебной практике есть решения, подтверждающие правомерность учета в составе убытков дебиторской задолженности, приобретенной по соглашению об уступке права требования (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.04.2012 N А27-4466/2011).

\*(103) Обратите внимание! Задолженность, по которой есть положительное судебное решение в пользу вашей организации, не может быть признана безнадежной по основанию "истечение срока исковой давности". Такая задолженность подлежит взысканию в порядке исполнительного производства. В целях налогообложения прибыли она может быть признана безнадежной по двум основаниям: либо невозможность ее взыскания подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, либо у вас есть документы, подтверждающие ликвидацию должника (письмо Минфина России от 28.11.2014 N 03-03-06/1/60843).

\*(104) Правила создания резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете рассмотрены на с. 373.

\*(105) Заметим, что в бухгалтерском учете создание резерва на оплату отпусков с 2011 года уже не элемент учетной политики, а прямая обязанность, вытекающая из норм ПБУ 8/2010 (см. с. 236).

\*(106) Учитывая, что ТК РФ не ограничивает максимальный предел продолжительности ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников, 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, от 13.07.2010 N 03-03-06/2/125).

\*(107) Здесь и далее мы говорим только о линейном методе начисления амортизации. Другие методы в данной книге не рассматриваются.

\*(108) Если реконструкция (модернизация) привела к увеличению срока полезного использования и организация в бухгалтерском учете увеличила СПИ реконструированного (модернизированного) объекта, то при начислении амортизации в бухгалтерском учете следует принимать оставшийся СПИ с учетом увеличения.

\*(109) Заметим, что в бухгалтерском учете при начислении амортизации в сумме 2083,33 рубля в месяц остаточная стоимость объекта спишется на расходы за оставшийся срок полезного использования (24 месяца).

\*(110) Основания признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения установлены ст. 105.1 НК РФ.

\*(111) То есть до 1 декабря 2015 года, если планируется начать применение налоговой ставки 0% с 2016 года.

\*(112) С 1 января 2015 года (см. с. 66).

\*(113) См. с. 113.

\*(114) Обратите внимание! При регистрации таких счетов-фактур в книге покупок в графе 15 "Стоимость покупок по счету-фактуре..." указывается полная стоимость товаров (работ, услуг) (включая сумму НДС), отраженная в счете-фактуре в графе 9 по строке "Всего к оплате", а в графе 16 "Сумма НДС по счету-фактуре." - только та часть НДС, которая принимается к вычету согласно рассчитанной пропорции (п. 6 Правил ведения книги покупок - Приложение N 4 к Постановлению N 1137).

\*(115) Обратите внимание! Если по этому счету-фактуре уже был заявлен вычет, то налогоплательщику придется подать уточненную декларацию по НДС (письмо Минфина России от 20.05.2015 N 03-07-09/28856).

\*(116) Заметим, что такие документы регистрируются в книге продаж с кодом вида операции "26".

\*(117) Мы даже не будем приводить здесь разъяснения Минфина, которые были выпущены в начале 2015 года, чтобы еще больше не запутать налогоплательщиков. При этом заметим, что если, следуя разъяснениям Минфина, вы неправильно рассчитали налог за 2014 год или авансовые платежи за 2015 год, вам необходимо пересчитать налог (авансовые платежи) и при необходимости представить уточненную декларацию за 2014 год.

\*(118) Речь идет о формах N КМ-1, КМ-2, КМ-3, КМ-4, КМ-5, КМ-6, КМ-7, КМ-8, КМ-9.

\*(119) Под спецоснасткой здесь понимаются специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование (пункты 2-8 Методических указаний по учету спецоснастки и спецодежды).

\*(120) Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008.

\*(121) ПБУ 12/2010 в обязательном порядке применяется организациями-эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это ПБУ по желанию.

\*(122) Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008.

\*(123) ПБУ 12/2010 в обязательном порядке применяется организациями-эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это ПБУ по желанию.

\*(124) См. подробнее с. 267.

\*(125) См. таблицу на с. 268-269.

\*(126) См. подробнее с. 269-272.

\*(127) Данное ограничение не распространяется: на хозяйственные общества, хозяйственные партнерства, 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, хозяйственных партнерств - бюджетным, автономным научным учреждениям либо являющимся бюджетными учреждениями, автономными учреждениями образовательным организациям высшего образования; на юридические лица, получившие статус участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково"; на юридические лица, учредителями (участниками) которых являются юридические лица, включенные в утвержденный Правительством РФ перечень юридических лиц, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности в формах, установленных Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

\*(128) 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 Закона N 209-ФЗ).

\*(129) До 2015 года - в течение двух лет.

\*(130) В пункте 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" перечислены экономические субъекты, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. К ним отнесены:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

4) микрофинансовые организации;

5) организации государственного сектора;

6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

\*(131) 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 ПБУ 1/2008 возможности и продолжать "мучиться" с ретроспективным пересчетом, на наш взгляд, нет.

\*(132) 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.

\*(133) 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.

\*(134) 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 налогообложения, 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.

\*(135) Порядок исправления ошибок прошлых лет подробно рассмотрен на с. 524.

\*(136) 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.

\*(137) В данной книге не приводится.

\*(138) В данной книге не приводится.

\*(139) В данной книге не приводится.

\*(140) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 48-49.

\*(141) 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 Минфина России от 29.11.2013 N 03-03-06/1/51819).

\*(142) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 386.

\*(143) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 373.

\*(144) Для общественных организаций инвалидов и организаций, использующих труд инвалидов.

\*(145) 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 Минфина России от 15.08.2011 N 03-03-06/1/486).

\*(146) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 74.

\*(147) Налогоплательщик вправе самостоятельно устанавливать в учетной политике для целей налогообложения методику определения расчетной стоимости необращающихся ФИСС, условия которых не позволяют определить их расчетную стоимость с применением первого и второго способов.

\*(148) Способы определения расчетной стоимости ФИСС, условия применения организацией указанных способов, порядок определения источников данных, а также методики расчета величины волатильности, используемой для определения расчетной стоимости ФИСС, устанавливаются в учетной политике организации для целей налогообложения (пункты 10, 12 Порядка, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н).

\*(149) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 377.

\*(150) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 380.

\*(151) В НК 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 Минфина России от 22.07.2008 N 03-07-08/183).

\*(152) При этом п. 5 ст. 299.4 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе согласовать с налоговыми органами порядок распределения соответствующих расходов, представив заявление. Форма заявления и Порядок согласования порядка распределения расходов утверждены Приказом ФНС 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 ФНС 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 НК РФ, который может применяться без согласования с налоговыми органами, но должен быть отражен в учетной политике налогоплательщика.

\*(153) Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 320.

\*(154) Глава 25 НК РФ не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Однако из норм статей 252, 318, 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть обоснованным (письмо Минфина России от 19.05.2014 N 03-03-РЗ/23603).

\*(155) См. подробнее с. 493.

\*(156) Имеется в виду материальная выгода в виде превышения рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.