



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Налого-  
обложение  
здания  
во время  
реконструк-  
ции**

с. 12

**Особенности  
учета горюче-  
смазочных  
материалов**

с. 18

**Обособленные  
подраз-  
деления:  
ведение  
кассовой  
книги**

с. 41

**Как учесть  
расходы  
на декори-  
рование  
здания?**

с. 46

Из истории нашей профессии

**БЛАТОВ**

**Николай Александрович**

(1875 – 1942),

представитель русской  
бухгалтерской мысли

**Ученик Е. Сиверса,  
продолжатель его дела,  
сторонник обучения  
от счета к балансу,  
а не от баланса к счету.**

Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии.

Блатов развивал идеи Е.Е. Сиверса и А.М. Вольфа о «меновой теории двойной записи».

В частности, Блатов в советское время сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью.

Эта модель известна как «квадрат профессора Блатова».

Основные работы:  
«Баланс промышленного предприятия и его анализ»,  
«Балансоведение»,  
«Основы промышленного учета и калькуляции».

КОММЕРЧЕСКИЙ СЛОВАРЬ





## **Уважаемые коллеги!**

В феврале исполняется год, как в России действует профессиональный стандарт «Бухгалтер», разработанный ИПБ России. По нашим оценкам, этот документ, определивший требования к профессии, нашел большой отклик как среди специалистов в области бухгалтерского учета, так и среди работодателей. Все больше бухгалтеров (особенно бюджетной сферы) проходят аттестацию в системе ИПБ России, чтобы подтвердить соответствие своей квалификации требованиям профстандарта.

**Людмила Ивановна Хоружий,**  
*президент ИПБ Московского региона*

## 14 ПРИЗНАНИЕ ПРОЦЕНТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ



Признание процентов по долговым обязательствам – один из сложных вопросов как бухгалтерского, так и налогового учета. Различные трактовки, которые являются следствием недостаточно четких положений законодательства, часто приводят к спорам между контролирующими органами и налогоплательщиками. О том, как не ошибиться, признавая доходы или расходы в виде процентов, рассказывает **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог Группы компаний Energy Consulting, HLB Russian Group.

## 26 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ УЧЕТА ЗАПАСОВ ОРГАНИЗАЦИИ



Запасы – один из самых обширных участков учета. **Л.В. ЧХУТИАШВИЛИ**, канд. экон. наук, аудитор, рассматривает методику внутреннего контроля учета запасов, а также вопросы контроля оценки материально-производственных запасов и их документального оформления.

## 33 НДС: ЧТО ИЗМЕНИТСЯ С 2016 ГОДА



С 1 января 2016 года вступили в силу поправки, внесенные в главу 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ. Среди изменений есть как невыгодные, так и благоприятные для компаний изменения, но все они существенно повлияют на работу бухгалтеров. Обо всех нововведениях читайте в статье **Е.Н. ГАЛИЧЕВСКОЙ**, независимого консультанта.



### Место действия — Московский регион

- 2 Новости региона
- 6 «Профстандарт «Аудитор» показывает карьерную лестницу в аудиторской компании»

### Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 10 Квартира в лизинг
- 10 Реализация финансовых инструментов срочных сделок
- 11 Возврат неосновательного обогащения **Г.Н. Афиногенова**
- 12 Налогообложение здания во время реконструкции
- 13 Налогообложение объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность **А.В. Сорокин**

### Профессиональная бухгалтерия

- 14 Признание процентов в бухгалтерском и налоговом учете **А.М. Рабинович**
- 18 Особенности учета горюче-смазочных материалов **В.Ю. Галенко**
- 26 Внутренний контроль учета запасов организации **Л.В. Чхугиашвили**
- 33 НДФЛ: что изменится с 2016 года **Е.Н. Галичевская**
- 36 Военные сборы – обычное дело **Л.Ю. Симонова**
- 41 Обособленные подразделения: ведение кассовой книги **Е.М. Лазукова, Е.Н. Королева**
- 43 «Правильные» документы для шиномонтажных работ **В.Ф. Мирошкина, В.Н. Горностаев**
- 46 Как учесть расходы на декорирование здания? **М.В. Пивоварова, В.Н. Горностаев**

## Новости региона



### Подмосковье: изменена ставка налога на имущество

С 1 января 2016 года в Московской области снижена ставка налога на имущество организаций. Согласно изменениям, внесенным в закон об этом налоге Законом Московской области от 28.12.2015 № 246/2015-ОЗ, налоговая ставка в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, устанавливается в 2016 году – 1,5%, в 2017 году и последующие годы – 2%.

Напомним, что в прежней редакции закона на 2016 год и последующие годы была установлена ставка в размере 2%.

### Изменения в государственной регистрации юридических лиц

Как сообщает УФНС России по Московской области, с 1 января 2016 года вступает в силу ряд изменений по государственной регистрации юридических лиц, направленных на противодействие злоупотреблениям в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Изменения внесены Федеральным законом от 30.03.2015 № 67-ФЗ.

Цель новаций – предотвращение создания и деятельности фиктивных организаций, регистрации их на подставных лиц и обеспечение достоверности одних из самых востребованных федеральных информационных ресурсов – государственных реестров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ и ЕГРИП).

С 2016 года регистрирующий орган получает право на проверку достоверности данных, предоставляемых для включения в ЕГРЮЛ и при наличии оснований, указывающих на их недостоверность, может приостановить государственную регистрацию на срок до 1 месяца.

Вводится процедура предварительного уведомления об изменении

места нахождения юридического лица. Регистрация изменения места нахождения юридического лица будет осуществляться налоговым органом по новому месту нахождения.

Устанавливается возможность внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений о юридическом лице (в отношении сведений об адресе организации, ее руководителе и (или) учредителе (участнике) и т.д.) непосредственно самим регистрирующим органом без заявлений юридического лица и вынесения судебных актов.

Вводятся дополнительные основания для отказа в государственной регистрации для определенных категорий лиц, задействованных ранее в деятельности организаций, нарушавших законодательство. Отказ в регистрации также будет возможен при несоблюдении установленного законодательством РФ порядка проведения процедуры ликвидации или реорганизации, а также иных обязательных требований для осуществления государственной регистрации.

Изменится взаимодействие с нотариусами:

- регистрирующий орган получит доступ к сведениям о совершенных нотариальных действиях;
- заявителем по подлежащим нотариальному удостоверению сделкам о переходе залога доли или части доли в уставном капитале общества будет нотариус;
- предусматривается возможность предоставления документов в регистрирующий орган по просьбе заявителя нотариусом в электронном виде, а также получение через нотариуса документов, подтверждающих факт внесения записи в реестр или факт отказа в государственной регистрации.

С 29 декабря 2015 года до трех рабочих дней сокращен срок государственной регистрации при создании юридического лица или регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.





## В Государственный реестр контрольно-кассовой техники включены новые модели

Согласно приказам ФНС России от 22.12.2015 № ЕД-7-2/592@ и от 25.12.2015 № ЕД-7-2/602@, в первый раздел Государственного реестра контрольно-кассовой техники включены сведения о моделях контрольно-кассовой техники: программно-технических комплексах «АТОЛ СМ-02ПТК», «RightOne-ТК» и «СОЮЗ-ФР-К».

Программно-технические комплексы «АТОЛ СМ-02ПТК» и «RightOne-ТК» предназначены для использования в сфере торговли, сфере услуг, отелей и ресторанов, транспорта и почты. Программно-технический комплекс «RightOne-ТК» предназначен также для использования в сфере торговли нефтепродуктами и газовым топливом. «СОЮЗ-ФР-К» используется в сфере торговли и сфере услуг.

## Предоставление премий и корректировка вычетов по НДС

Управление ФНС России сообщило об арбитражной практике, складывающейся в регионе по вопросам исчисления НДС. Как следует из сообщения, в рамках судебного разбирательства суд пришел к выводу о наличии у налогоплательщика обязанности по пропорциональному уменьшению ранее заявленных вычетов по НДС в связи с предоставлением ему как покупателю поставщиками премий по итогам отгрузок товаров.

Суд подтвердил вывод налогового органа о том, что выплата поставщиками премий покупателю-налогоплательщику непосредственно связана с поставками товаров, в связи с чем такие премии являются формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров, влияющих на налоговую базу по НДС. В результате выплаты премий по итогам отгрузок товаров происходит уменьшение стоимости приобретенных товаров, что влечет корректировку поставщиками налоговой базы по НДС и, соответственно, – корректировку ранее заявленных покупателем-налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС в пропорциональном соотношении.

Суд подчеркнул, что невыполнение поставщиком товаров обязанности по корректировке счетов-фактур не влияет на правовую природу премии и не освобождает

налогоплательщика-покупателя от обязанности скорректировать ранее заявленные налоговые вычеты по НДС и восстановить соответствующую сумму НДС.

## Льготная арендная ставка для малого бизнеса в Москве сохранена на уровне 2013 года

Столичное правительство приняло решение о сохранении льготной арендной ставки для малого бизнеса. По словам мэра Москвы Сергея Собянина, общественные организации, представляющие малый и средний бизнес, обратились к городским властям с просьбой о сохранении сниженной арендной ставки, распространяемой на помещения, находящиеся в собственности города.

В рамках работы антикризисной комиссии срок действия минимальной арендной ставки для городских помещений уже неоднократно продлевался. В настоящее время больше 50% арендаторов пользуются минимальной ставкой.

Для субъектов малого предпринимательства минимальная арендная ставка будет сохранена в течение первого полугодия 2016 года. Размер ставки составит 3500 руб. за 1 кв. м в год (то есть на уровне 2013 года). Сохранение льготной ставки станет мерой антикризисной поддержки арендаторов городской недвижимости, что позволит им продолжать полезную социальную деятельность и деловую активность и не сокращать количество рабочих мест. Среднерыночная арендная годовая ставка на помещения, находящиеся на балансе города, составляет порядка 10000 руб. за 1 кв. м. Льготная ставка оказывается ниже среднерыночной почти в три раза.

Льготу как малому предприятию можно получить организации, выполняющей социальные функции или трудоустривающей инвалидов. Также льготный договор можно заключить для открытия творческих мастерских или организаций здравоохранения по программе «Доктор рядом».

Договор для льготников заключается на один год, но по истечении срока может быть продлен. Для аренды помещения по льготной ставке необходимо обратиться в Межведомственную комиссию по предоставлению имущественной поддержки субъектам малого предпринимательства. Порядок обращения описан на официальном сайте Департамента городского имущества Москвы (<http://dgi.mos.ru/>) в разделе «Льготная аренда».



## Росстат проводит перепись малого и среднего бизнеса

Федеральная служба государственной статистики объявила о проведении в 2016 году сплошного федерального статистического наблюдения за деятельностью малого и среднего бизнеса по итогам 2015 года. Сплошное наблюдение пройдет во всех 85 регионах России. В наблюдении примут участие субъекты малого и среднего предпринимательства – юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Как отмечают в Росстате, решение о проведении сплошного наблюдения является закономерным и необходимым этапом в формировании государственной стратегии развития малого и среднего бизнеса и одновременно показателем основательности и серьезности взятого курса на развитие предпринимательства в стране. Сплошное наблюдение проводится в интересах бизнеса, государства и всего российского общества.

Основной целью проведения сплошного наблюдения станет формирование конкурентной среды в экономике России, а также благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

Итоги сплошного наблюдения дадут максимально четкое представление о том, насколько реальной силой обладает сегмент малого и среднего бизнеса. От активности участников наблюдения, от их желания предоставить достоверную информацию будет зависеть полнота сведений, которые Росстат впоследствии сможет представить общественности.

Итоги сплошного наблюдения также позволят понять, на какую помощь со стороны бизнеса государство может и должно рассчитывать. Взамен предпринимателям готовы предоставить новые преференции и варианты поддержки.

Формы для заполнения уже утверждены и размещены на официальном сайте Росстата (<http://www.gks.ru/>). Форм две: отдельно для малых и микропредприятий – юридических лиц и отдельно для индивидуальных предпринимателей. Средний бизнес будет отчитываться в обычном порядке по ежегодным для него формам отчетности.

Росстат обеспечит всех респондентов бланками учетных форм и объяснит, как их заполнять. Можно воспользоваться электронной версией. Статистиков интересует адрес субъекта бизнеса, вид его деятельности, выручка, расходы, стоимость и состав основных средств,



Л.И. Хоружий

размеры и направления инвестиций в основной капитал, число работников, их зарплата. Получал ли бизнес господдержку и если да, то какую.

Необходимо отметить, что участие в сплошном наблюдении обязательно для всех субъектов малого и среднего бизнеса, Росстат гарантирует полную конфиденциальность данных, защиту информации, предоставленной участниками сплошного наблюдения, отсутствие фискального характера сплошного наблюдения – исключается передача полученных сведений в налоговые и иные государственные органы и контролирующие организации.

## Л.И. Хоружий: «Квалификация действительных членов ИПБ России соответствует требованиям профстандарта «Бухгалтер»»

26–27 ноября 2015 года в Москве в Концертном зале «Измайлово» состоялся ежегодный Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов, посвященный Дню профессионального бухгалтера.

Открывая конгресс, президент ИПБ России и президент ИПБ Московского региона Людмила Ивановна Хоружий отметила, что профессиональный бухгалтер – это не только специалист, который подтвердил путем независимой оценки свою квалификацию, но он также является активным членом профессиональной организации, соблюдает кодекс профессиональной этики и постоянно на протяжении всей карьеры повышает свою квалификацию. Квалификация действительных членов ИПБ России, добросовестно выполняющих взятые на себя обязательства, не только соответствует требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер», но и превышает их.

## Впервые в отечественной учебно-методической литературе раскрыт порядок организации работы бухгалтерской службы как объекта управления

Комитет по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона подвел итоги своей работы за 2015 год. Как сообщил Игорь Николаевич Ложников, председатель комитета, закончена разработка двух интересных документов методических рекомендаций: по бухгалтерскому учету расходов на услуги железнодорожного транспорта и по бухгалтерскому учету

расходов на услуги связи. Оба документа уже опубликованы.

В первом документе раскрывается порядок отражения расходов на железнодорожные перевозки у организаций-грузоотправителей и грузополучателей, пользующихся услугами железнодорожного транспорта (грузового и пассажирского), описывается порядок включения расходов на железнодорожные перевозки при различных вариантах использования договорных цен, при возврате товаров до и (или) после перехода права собственности на перевезенные ценности.

Впервые в отечественной методологии бухгалтерского учета рассмотрены вопросы ведения бухгалтерского учета расходов, осуществляемых собственными подразделениями железнодорожного транспорта. Данные рекомендации содержат перечни форм основных первичных учетных документов и нормативных актов, связанных с учетом расходов на услуги железнодорожного транспорта.

Во втором документе раскрывается широкий спектр вопросов организации бухгалтерского учета расходов на услуги связи. Так, представлен разработанный авторами порядок бухгалтерского учета операций по приобретению специализированного оборудования и программ ЭВМ для предоставления отдельных видов связи, анализируется учет расчетов с работниками по возмещению расходов на услуги связи, даются рекомендации по организации контроля над расходами средств на отдельные виды данных услуг.

Для оказания практической помощи в рекомендациях приводятся образцы внутренних (локальных) актов, регулирующих порядок использования работниками средств связи. Кроме того, в названном документе раскрываются особенности бухгалтерского учета услуг почтовой и телеграфной связи.

Учитывая высокую актуальность задач по реализации мероприятий, связанных с внедрением требований профессионального стандарта «Бухгалтер» в практику работы бухгалтерских служб, Комитет по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона совместно с Комитетом ИПБ России по бухгалтерскому учету и налогообложению в коммерческих организациях разрабатывает пособие «Основы управления для главного бухгалтера». По словам И.Н. Ложникова, в данном документе впервые в отечественной учебно-методической литературе раскрыт порядок

организации работы бухгалтерской службы как объекта управления. В пособии особое внимание будет уделено раскрытию всего комплекса проблем, связанных с взаимоотношениями руководителя бухгалтерской службы (главного бухгалтера) с сотрудниками службы, а также взаимодействия бухгалтерской службы с другими подразделениями организации.

Большое значение комитет придаст разработке пособия «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческими организациями» (рабочее название). Выход этого документа намечен на 2016 год.

### **Бесплатные мероприятия пользуются большим спросом среди членов ИПБ Московского региона**

Подведены итоги работы в 2015 году Комитета по профессиональному образованию ИПБ Московского региона. Согласно отчету было организовано 18 бесплатных вебинаров и очных мероприятий.

Как говорит председатель комитета Дмитрий Иванович Ряховский, бесплатные мероприятия пользуются большим спросом среди членов ИПБ Московского региона. В рамках данных мероприятий сотрудники Института разъясняют членам ИПБ Московского региона действующие положения и новшества, которые принимаются в связи с введением в действие профессионального стандарта «Бухгалтер».

Кроме того, в 2015 году по поручению комитета было написано учебное пособие «Бюджетирование и управление денежными потоками в коммерческих организациях». Целью работы было обобщить теоретические знания и практические умения в области бюджетирования и управления денежными потоками в коммерческих организациях, подготовить к тестированию на соответствие уровню квалификации В/05.6 профессионального стандарта «Бухгалтер» по трудовой функции «Проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками».

В 2016 году комитет планирует организовывать консультационные вебинары по налогообложению и бухгалтерскому учету, а также провести комплекс работ по подготовке и выпуску двух пособий: «Налоговое планирование. Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности» и «МСФО» (часть 1).



## «Профстандарт «Аудитор» показывает карьерную лестницу в аудиторской компании»

6 декабря 2015 года вступил в силу профессиональный стандарт «Аудитор» (приказ Минтруда России от 19.10.2015 № 728н). Об истории создания, особенностях и перспективах применения мы беседуем с Мариной Алексеевной Поникаровой, руководителем рабочей группы по разработке профстандарта, начальником контрольно-методологического отдела аудиторской фирмы «СТЕК».



М.А. Поникарова

**Марина Алексеевна, охарактеризуйте, пожалуйста, профстандарт «Аудитор». Какие уровни квалификации аудиторов он предусматривает? Каковы требования к образованию и обучению, к трудовым навыкам?**

Профессиональный стандарт «Аудитор» – это описание функций основных работников аудиторской организации. В данном случае термин «аудитор» в названии стандарта указывает на вид деятельности, а в самом документе приведена характеристика должностей, начиная с помощников аудитора и заканчивая генеральным директором компании.

В разработке профстандарта и его общественном обсуждении участвовали представители профсообщества из абсолютно разных аудиторских организаций. Это помогло нам создать модель некой усредненной аудиторской компании.

Уровни квалификации в профстандарте установлены в соответствии с приказом Минтруда России от 12.04.2013 № 148н, который применяется именно в целях разработки проектов профессиональных стандартов. Этим же документом даны характеристики каждого из уровней квалификации, в том числе уровень образования, полномочий и ответственности.

Профстандарт «Аудитор» предусматривает, что на низшей ступени стоят работники, выполняющие при оказании аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг вспомогательные функции. Уровень квалификации таких работников – 4. Требования к образованию: среднее общее плюс профессиональное обучение или образование.

На практике эти работники занимают должности помощника или ассистента

аудитора и не имеют квалификационного аттестата аудитора. Поэтому они имеют право осуществлять ограниченные функции под контролем аудитора.

Следующая ступень имеет 6-й уровень квалификации и соответствует должности «аудитор». Аудитор должен иметь высшее образование и квалификационный аттестат. Кроме того, устанавливаются требования к опыту работы, соответствующие закону об аудиторской деятельности<sup>1</sup>. Наличие квалификационного аттестата дает право оказывать аудиторские услуги в полном объеме, что находит отражение в описании трудовых функций.

Остальные ступени имеют номинально одинаковый уровень квалификации, но разные задачи. Это 7-й уровень квалификации, который также предполагает наличие высшего образования и квалификационного аттестата аудитора. По сравнению с предыдущим уровнем здесь появляются дополнительные требования к опыту работы, к полномочиям и ответственности, умениям и знаниям.

В профстандарте «Аудитор» это находит отражение в виде управленческого и контрольного функционала, создания методик и инноваций, решения задач по развитию. Речь идет о работниках, выполняющих обобщенные трудовые функции: «руководство выполнением аудиторского задания и контроль качества в отношении аудиторских заданий», «управление рисками и контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью», «методическое обеспечение аудиторской деятельности», «руководство подразделением аудиторской организации»

<sup>1</sup>Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».



и «руководство аудиторской организацией». Каждое из перечисленных направлений подробно описано в профстандарте (см. «Справку» на с. 9 – Примеч. ред.).

### **Почему в профстандарте «Аудитор» пропущен 5-й уровень квалификации?**

Подход к профессиональным стандартам может быть различен, методика их написания не предполагает обязательного последовательного описания каждого из уровней квалификации. При присвоении уровней квалификации, как я уже говорила, мы руководствовались нормативным актом Минтруда России и рассматривали всю совокупность характеристик: это и уровень образования, и полномочия, и ответственность.

Пятый уровень квалификации предусматривает самостоятельное выполнение трудовых функций и полную ответственность за результат работы, в том числе группы, в то же время не предусматривает наличие высшего образования. Поэтому, с одной стороны, помощники аудиторов не могут претендовать на этот уровень квалификации, ведь пока они не имеют квалификационного аттестата аудитора, они только учатся профессии.

Таким образом, для этой группы работников был обозначен 4-й уровень квалификации. С другой стороны, для аудитора по законодательству обязательно высшее образование и квалификационный аттестат, а на практике он «должен уметь все», поэтому ему был присвоен следующий за пятым уровень квалификации – 6-й.

### **Профстандарт определяет, что работники, выполняющие вспомогательные функции, должны помимо среднего общего образования пройти профессиональное обучение или образование по специальным программам. О каких специальных программах идет речь? Какие из них позволяют специалисту освоить, к примеру, кодекс профессиональной этики аудиторов и основы МСФО?**

Очевидно, что обычный школьник не может выполнять эти функции, у него нет для этого ни знаний, ни умений. На практике ассистент – это уровень не ниже способного студента последних курсов вуза, желательна экономической направленности.

В некоторых компаниях в должности ассистента аудитора работают и студенты других вузов. Это связано с тем, что законодательство об аудиторской деятельности не устанавливает направление,

по которому аудитор, до которого в итоге «дорастет» помощник, должен иметь высшее образование.

Ввиду такой разноплановости в профстандарте должны были найти отражение дополнительные условия в виде профессионального обучения или образования для приобретения навыков и знаний, необходимых для понимания деятельности и выполнения вспомогательных трудовых функций. При этом если основополагающие знания – основы аудита, бухгалтерского учета и отчетности, права и т.д. – могут быть получены в рамках образовательных программ, например, в учебных центрах или в вузе, то получение других, детальных, например, основ делопроизводства или внутренних организационно-распорядительных документов, может быть осуществлено непосредственно на рабочем месте.

### **Является ли профстандарт «Аудитор» обязательным для применения?**

С 1 июля 2016 года вступает в силу новая статья 195.3 Трудового кодекса РФ, касающаяся вопроса применения профессиональных стандартов. Приведем ее дословно: «если настоящим Кодексом, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации установлены требования к квалификации, необходимой работнику для выполнения определенной трудовой функции, профессиональные стандарты в части указанных требований обязательны для применения работодателями».

Характеристики квалификации, которые содержатся в профессиональных стандартах и обязательность применения которых не установлена в соответствии с частью первой настоящей статьи, применяются работодателями в качестве основы для определения требований к квалификации работников с учетом особенностей выполняемых работниками трудовых функций, обусловленных применяемыми технологиями и принятой организацией производства и труда».

В области аудиторской деятельности такие требования к квалификации установлены законом об аудиторской деятельности. Согласно информационному сообщению Минфина России<sup>2</sup>, применение профессионального стандарта «Аудитор» обязательно для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов-работодателей с 1 июля 2016 года.

Применение профессионального стандарта «Аудитор» обязательно для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов-работодателей с 1 июля 2016 года.

<sup>2</sup>Информационное сообщение «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» размещено на сайте Минфина России в разделе «Документы» 16 декабря 2015 года. – Примеч. ред.

Аудиторские компании будут использовать профстандарт прежде всего в кадровой политике.

### Как соотносятся квалификационный аттестат аудитора и профессиональный стандарт «Аудитор»?

Одна из особенностей аудиторской деятельности в том, что она достаточно подробно регламентирована законодательством. Существует предусмотренная законом об аудиторской деятельности система аттестации аудиторов в виде экзамена на право осуществления аудиторской деятельности.

Квалификационный аттестат аудитора – это первостепенный документ, и он остается. Это право быть в профессии и осуществлять аудиторскую деятельность.

Профессиональный стандарт описывает, по сути, требования к определенным должностям в аудиторской организации и больше касается трудовых отношений. Так, квалификационный аттестат аудитора не делает аудитора автоматически генеральным директором или контролером качества. Для занятия этих должностей нужны определенные умения и знания, что диктовалось самим рынком аудиторских услуг, а теперь обобщено в профессиональном стандарте.

### Как аудиторские компании собираются использовать профстандарт?

Аудиторские компании будут использовать профстандарт прежде всего в кадровой политике. Он поможет устанавливать требования к кандидатам при приеме на работу, ориентироваться в распределении обязанностей внутри компании, задать направления обучения работников и оценки выполнения ими их трудовых функций.

### Кто и как будет подтверждать, что квалификация специалиста соответствует профстандарту «Аудитор»?

На данный момент правовая база по вопросу подтверждения квалификации специалистов находится в стадии формирования, поэтому четкого ответа на этот вопрос пока нет. Нужно отслеживать изменения законодательства.

Вместе с тем в рамках создания национальной системы квалификации образуются экспериментальные центры оценки квалификации по отдельным видам профессиональной деятельности. Предполагается, что подтверждение квалификации будет проводиться на добровольной основе, и в этом будут заинтересованы и работник, и работодатель.



## Аудиторская фирма «СТЕК»

*Теплое отношение  
и точность решений!*



#### Аудиторские услуги

- Аудит отчетности по стандартам РФ
- Аудит отчетности по МСФО
- Налоговый аудит
- Due diligence
- Кадровый аудит
- Аудит служебных данных

#### Консалтинговые услуги

- Консультационное сопровождение
- Разработка внутренних актов и отчетов
- Консалтинг при реорганизации бизнеса
- Аттестация финансового персонала

#### Бухгалтерские услуги

- Трансформация отчетности в соответствии с МСФО
- Инвентаризация

#### Юридическая поддержка

- Налоговый арбитраж
- Контролируемые сделки

www.stekaudit.ru  
+7 (495) 921-2324

Аудиторская фирма «СТЕК»  
входит в список крупнейших аудиторско-консалтинговых групп России («Эксперт РА»)

## Справка

## Фрагмент функциональной карты аудита (из текста профстандарта)

Обобщенная трудовая функция	Трудовые функции
Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	Выполнение отдельных поручений для целей аудиторского задания и оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью Выполнение аудиторских процедур (действий), осуществление отдельных операций при оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
Выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	Выполнение аудиторских процедур (действий) и оказание сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью Организация работы и надзор за участниками аудиторской группы
Руководство выполнением аудиторского задания и контроль качества в отношении аудиторских заданий	Руководство выполнением аудиторского задания и оказанием прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью Проведение обзорных проверок качества выполнения аудиторских заданий, в которых данное лицо не принимало участия
Управление рисками и контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	Контроль соблюдения аудиторской организацией и ее работниками правил независимости и принципов этики при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью Консультирование работников аудиторской организации или работников индивидуального аудитора (далее – «аудиторская организация») по сложным и спорным вопросам при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью Мониторинг внутренней системы контроля качества услуг аудиторской организации
Методическое обеспечение аудиторской деятельности	Разработка и актуализация внутренних организационно-распорядительных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в организации Разъяснение работникам аудиторской организации законодательства об аудиторской деятельности и его практического применения Обучение и повышение квалификации работников аудиторской организации
Руководство подразделением аудиторской организации	Планирование и организация работы подразделения аудиторской организации Текущее управление и контроль деятельности подразделения аудиторской организации
Руководство аудиторской организацией	Планирование деятельности и обеспечение развития аудиторской организации Управление ресурсами аудиторской организации Поддержание сотрудничества с организациями, государственными органами и их представителями, иными лицами для целей деятельности аудиторской организации

Кроме того, для получения обратной связи проводится апробация уже утвержденных профстандартов. Как пример можно наблюдать работу, которая проводится по внедрению профессионального стандарта «Бухгалтер».

Поскольку одной из важнейших целей разработки профессиональных стандартов является создание рынка высококвалифицированных кадров, ожидаются дальнейшие изменения в сфере подготовки специалистов.

В сфере аудита пока следующим шагом видится апробация нашего профессионального стандарта и его постепенное встраивание в систему образования и повышения квалификации. Следует ожидать, что в ближайшем будущем положения профстандарта будут учитываться

и при внешнем контроле качества аудиторских организаций и их работников, проводимом саморегулируемыми организациями и Росфиннадзором.

### Как с помощью профстандарта аудитор может выстраивать свою карьеру?

Профстандарт «Аудитор», по сути, показывает карьерную лестницу в аудиторской компании в разрезе разных направлений деятельности. В нем можно увидеть, что необходимо уметь делать и что знать для того, чтобы выполнять ту или иную трудовую функцию. Зная набор трудовых действий, а также требований к умениям и знаниям на каждой из ступеней, легче планировать свои дальнейшие шаги в аудиторской профессии. 🌟

*Беседовала Н. В. Иволгина*





**Г.Н. Афиногенова**, главный специалист-эксперт отдела методологии, автоматизации налогового контроля и организации межведомственного взаимодействия Контрольного управления ФНС России

## Квартира в лизинг

- ?** Вправе ли организация-лизингодатель при заключении договора финансовой аренды лизинга с организацией-лизингополучателем, предметом которого является квартира в жилом доме без права выкупа, не уплачивать НДС?

Согласно статье 665 ГК РФ, по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В силу подпункта 10 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

При этом в данном случае жилое помещение предоставляется организации на правах финансовой аренды (лизинга), и соответственно остается нераскрытым вопрос, подпадает ли заключение договора лизинга под основания, предусмотренные подпунктом 10 пункта 2 статьи 149 НК РФ.

В рамках схожего вопроса Минфин России разъяснил, что операции по предоставлению жилого помещения в рамках договора финансовой аренды (лизинга) подлежат освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость (письмо Минфина России от 21.10.2011 № 03-07-07/63).

Таким образом, при заключении организацией-лизингодателем договора финансовой аренды лизинга с организацией-лизингополучателем, предметом которого является квартира в жилом доме без права выкупа, организация-лизингодатель вправе не уплачивать НДС на основании подпункта 10 пункта 2 статьи 149 НК РФ.

## Реализация финансовых инструментов срочных сделок

- ?** Вправе ли организация не уплачивать НДС при реализации финансовых инструментов срочных сделок, а именно, сумм вариационной маржи, не являющейся оплатой базового актива, осуществляемых через иностранного брокера?

На основании пунктов 1 и 2 статьи 301 НК РФ финансовым инструментом срочной сделки признается договор, являющийся производным финансовым инструментом в соответствии с Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ). Перечень видов производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп-контракты) устанавливается Центральным банком Российской Федерации в соответствии с Законом № 39-ФЗ.

Исполнением прав и обязанностей по операции с финансовыми инструментами срочных сделок является исполнение финансового инструмента срочных сделок путем:

- поставки базисного актива;
- произведения окончательного взаиморасчета по финансовому инструменту срочных сделок;
- совершения участником срочной сделки операции, противоположной ранее совершенной операции с финансовым инструментом срочных сделок.

Для операций с финансовыми инструментами срочных сделок, направленных на покупку базисного актива, операцией противоположной направленности

признается операция, направленная на продажу базисного актива, а для операции, направленной на продажу базисного актива, – операция, направленная на покупку базисного актива. При этом налогообложение операций по поставке базисного актива осуществляется в порядке, предусмотренном статьями 301-305 НК РФ.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Как установлено подпунктом 12 пункта 2 статьи 149 НК РФ, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Под реализацией финансового инструмента срочной сделки понимается реализация ее базисного актива, а также уплата сумм премий по контракту, сумм вариационной маржи, иные периодические или разовые выплаты сторон финансового инструмента срочной сделки, которые не являются в соответствии с условиями финансового инструмента срочной сделки оплатой базисного актива.

Определение финансовых инструментов срочных сделок, а также их базисного актива осуществляется в соответствии с пунктом 1 статьи 301 НК РФ.

Минфин России в письме от 10.06.2011 № 03-03-06/1/339 разъяснил: при реализации через иностранного брокера на Лондонской межконтинентальной бирже финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива этих инструментов, подлежащего налогообложению, признаваемых финансовыми инструментами срочных сделок в соответствии с пунктом 1 статьи 301 НК РФ применяется указанное выше освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, при реализации финансовых инструментов срочных сделок (сумм вариационной маржи, не являющейся оплатой базового актива), осуществляемых через иностранного брокера, организация освобождается от уплаты НДС.

## Возврат неосновательного обогащения

**?** Организация-арендатор заключила договор аренды транспортного средства с организацией-арендодателем. Организация-арендатор выплачивала арендную плату в течение 6 месяцев, но в судебном порядке по требованию организации-арендодателя договор аренды признан незаключенным, выплаченные суммы арендной платы признаны неосновательным обогащением арендодателя и по решению суда подлежат возвращению арендатору. Подлежит ли обложению НДС сумма неосновательного обогащения, возмещаемая организацией-арендодателем?

Согласно пункту 1 статьи 1102 ГК РФ, лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретатель) за счет другого лица (потерпевшего), обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение), за исключением случаев, предусмотренных статьей 1109 ГК РФ.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Как установлено пунктом 1 статьи 39 НК РФ, реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права

Для операций с финансовыми инструментами срочных сделок, направленных на покупку базисного актива, операций противоположной направленности признается операция, направленная на продажу базисного актива.



собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Соответственно, сумма неосновательного обогащения носит компенсационный характер и не связана с реализацией товаров. Аналогичная позиция отражена в письмах Минфина России от 28.10.2013 № 03-07-11/45656, от 25.10.2013 № 03-07-11/45200.

Кроме того, суды, рассматривающие ситуации, связанные с обложением НДС сумм неосновательного обогащения, указывают, что получение потерпевшим от приобретателя суммы возмещения за неосновательно приобретенное имущество (неосновательное обогащение) не является реализацией товаров (работ, услуг), а также не относится к другим операциям, являющимся объектом налогообложения по НДС. Суды приходят к выводу, что полученная организацией денежная сумма НДС не облагается (постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.09.2008 № А56-32718/2005). Аналогичная позиция высказана ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 09.09.2005 № А79-1171/2005.

При этом, согласно противоположной позиции арбитражных судов, в соответствии с пунктом 1 статьи 1105 ГК РФ возмещению подлежит действительная стоимость имущества (то есть стоимость, по которой потерпевший сможет приобрести то же самое количество утраченного имущества), и исключение суммы налога на добавленную стоимость приведет к нарушению компенсационного характера суммы, взыскиваемой в качестве неосновательного обогащения (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.02.2009 № А53-527/2008-СЗ-9).

Таким образом, учитывая вышеизложенное, в силу того, что возмещение сумм неосновательного обогащения не относится к реализации товаров, работ или услуг, при возмещении сумм неосновательного обогащения объекта налогообложения по НДС не возникает.

**Сумма неосновательного обогащения носит компенсационный характер и не связана с реализацией товаров.**

**А.В. Сорокин**, начальник отдела имущественных и прочих налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

## Налогообложение здания во время реконструкции

**?** На балансе государственного учреждения числится здание, которое в настоящее время находится на реконструкции. Являясь заказчиком-застройщиком, учреждение по акту передало здание в составе стройплощадки генеральному застройщику. Является ли остаточная стоимость здания объектом налогообложения по налогу на имущество?

В соответствии с пунктом 1 статьи 373 НК РФ, налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения по правилам статьи 374 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ, объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 НК РФ.

Обязательные общие требования к учету государственными учреждениями финансовых активов, обязательств, операций их изменяющих, и полученных по указанным операциям финансовых результатов (доходов и расходов) на соответствующих счетах Единого плана счетов, определены Инструкцией по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (утв. приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, далее – Инструкция).

Согласно пункту 38 Инструкции, к учету в качестве основных средств принимаются материальные объекты имущества независимо от их стоимости со сроком



А.В. Сорокин



полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществлении государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг), за исключением предметов, используемых в деятельности учреждения в течение периода более 12 месяцев независимо от их стоимости, относимых в соответствии с пунктом 99 Инструкции к материальным запасам.

Объекты недвижимого имущества (здание), находящиеся у учреждения на праве оперативного управления, для целей бухгалтерского учета признаются объектами основных средств. При этом Инструкция не предусматривает таких оснований для выбытия объекта недвижимого имущества из состава основных средств, как принятие решения о его реконструкции.

Следовательно, объекты недвижимого имущества, находящиеся на реконструкции, признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

## Налогообложение объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность

**Разъясните порядок применения льготы по налогу на имущество организаций в отношении объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность.**

Согласно пункту 21 статьи 381 НК РФ, освобождаются от налога на имущество организаций организации в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества. Данная норма вступила в силу с 1 января 2012 года.

Перечень объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых предусмотрено установление классов энергетической эффективности, утвержден постановлением Правительства РФ от 16.04.2012 № 308 (далее – Постановление № 308).

22 июня 2015 года официально опубликовано постановление Правительства РФ от 17.06.2015 № 600 «Об утверждении перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности» (далее – Постановление № 600).

Согласно пункту 2 Указа Президента РФ от 23.05.1996 № 763, акты Правительства РФ, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус федеральных органов исполнительной власти, а также организаций, вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении семи дней после дня их первого официального опубликования.

Исходя из изложенного, а также принимая во внимание, что Постановление № 600 не содержит специальных положений о порядке его применения, указанное постановление должно применяться с момента его вступления в силу, то есть с 30 июня 2015 года. Согласно пункту 4 Постановления № 600, признано утратившим силу Постановление № 308.

В силу указанных нормативных правовых актов налоговая льгота по пункту 21 статьи 381 НК РФ в отношении указанных в Постановлении № 308 вновь введенных объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов, не применяется, если такие объекты поставлены на баланс начиная с 30 июня 2015 года.

В то же время в отношении поставленных на учет в период с 1 января 2012 года до 30 июня 2015 года вновь введенных объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, указанных в Постановлении № 308, льгота по пункту 21 статьи 381 НК РФ сохраняется, если не истек 3-летний срок со дня постановки их на учет. Таким образом, Постановление № 600 распространяется на вновь введенные объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность, поставленные на баланс начиная с 30 июня 2015 года.

Объекты недвижимого имущества, находящиеся на реконструкции, признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

**А. М. Рабинович**, главный методолог  
Группы компаний Energy Consulting, HLB Russian Group, канд. исст. наук

## Признание процентов в бухгалтерском и налоговом учете

Признание процентов по долговым обязательствам – один из сложных вопросов как бухгалтерского, так и налогового учета. Различные трактовки, которые являются следствием недостаточно четких положений законодательства, часто приводят к спорам между контролирующими органами и налогоплательщиками. Как не ошибиться, признавая доходы или расходы в виде процентов?



А.М. Рабинович

### Бухгалтерский учет

Согласно пункту 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н), проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации (когда это не является предметом деятельности организации), признаются в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 ПБУ 9/99. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора.

Больше всего в этом положении нас интересует второе предложение, в котором соотношение слов «каждый» и «в соответствии с условиями договора» можно трактовать двояко:

- проценты начисляются «каждый» отчетный период, то есть равномерно, независимо от того, когда (в том числе один раз в несколько отчетных периодов или вообще при возврате заемных средств) они подлежат уплате «в соответствии с условиями договора». В этом случае акцент делается на слове «каждый», а под «условиями договора» будет пониматься условие о размере процентной ставки, без которого невозможно начислять проценты каждый отчетный период;
- проценты начисляются не равномерно, а лишь в тот «каждый» отчетный период, когда они должны выплачиваться «в соответствии с условиями договора». В этом случае акцент делается на словах «в соответствии с условиями договора», под которыми понимаются условия

и о моменте уплаты процентов, и о размере процентной ставки.

Практическое влияние выбранного варианта на финансовые результаты деятельности организации в отчетном периоде очевидно.

Минфин России в письме от 24.01.2011 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год» разъяснил: проценты за предоставленные другим организациям займы подлежат признанию организацией в суммах причитающихся поступлений в течение срока договора займа равномерно (если иное не определено другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету) независимо от того, когда фактически поступят платежи согласно заключенным организацией договорам займа.

Иными словами, приоритет был отдан не правовой трактовке принципа начисления, в соответствии с которой оно (начисление) производится на дату возникновения юридического права получить доходы или юридической обязанности понести расходы, а экономическому пониманию этого принципа. Ведь при заемных отношениях пользование денежными средствами происходит непрерывно – каждую секунду, минуту, час и т.д. Значит, так же непрерывно заемщиком извлекается выгода из пользования денежными средствами и возрастает сумма возмещения, подлежащая уплате им за указанную выгоду.

Соответственно непрерывно происходит и «зарабатывание» дохода

заимодавцем. Если бы предоставление денежных средств в пользование считалось услугой не только для целей НДС, но и для целей бухгалтерского учета и налога на прибыль, то можно было бы сказать, что эта услуга является оказанной и потребленной в каждый отдельный момент времени, который и является ее количественным (натуральным) измерителем.

Поэтому равномерное признание доходов и расходов в связи с использованием заемными денежными средствами является наиболее адекватным отражением экономического содержания данного факта хозяйственной жизни. То же самое относится и к ситуациям возмездного пользования имуществом в неденежной форме – аренда, лизинг, прокат. При этом в бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть раскрыто, что записи по счетам учета дебиторской и кредиторской задолженности, корреспондирующие с равномерно признаваемыми доходами и расходами, юридическое право получения которых (юридическая обязанность уплатить которые) еще не возникло, не отражают «настоящую» задолженность, то есть задолженность, срок исполнения которой согласно условиям договора уже наступил и которую в случае ее неисполнения кредитор может востребовать через суд. Полагаю, что начинать это раскрытие следует с отражения в балансе указанных «квази» («якобы») задолженностей не по статьям дебиторской и кредиторской задолженности, а в составе прочих оборотных активов и прочих обязательств.

В то же время, как свидетельствует аудиторская практика, позиции Минфина России о равномерном признании доходов в виде процентов следуют не все организации, например, те, которые не желают увеличивать в отчетном периоде не обеспеченную деньгами чистую прибыль к распределению.

Перейдем к расходам. Здесь показательна норма о признании расходов по заемным средствам, оформленным не договором, а долговыми ценными бумагами – векселем и облигацией. Согласно пунктам 15 и 16 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н), начисленные проценты на вексельную сумму

(проценты и (или) дисконт по облигации) отражаются организацией-векселедателем (организацией-эмитентом) в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (в течение срока действия договора займа).

В данном случае явно различаются принцип начисления, с одной стороны, и принцип равномерности – с другой, что, по сути, отрицает их тождественность для целей признания расходов в виде процентов. При этом в рамках принципа начисления период, к которому «относятся» расходы, определяется на основе условий договора, то есть правового, а не экономического критерия.

Соответственно, если условиями эмиссии облигации установлена выплата процентов один раз в полтора года, а учетной политикой организации выбран способ начисления процентов по облигации «в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления», то в бухгалтерском учете и в отчете о финансовых результатах расходы в виде процентов по облигации будут отражаться один раз в полтора года. А при такой же учетной политике в отношении процентов по векселю они будут отражаться в учете и отчетности только при погашении векселя.

Для полноты картины приведем формулировку о признании процентов из пункта 18 проекта Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», подготовленного несколько лет назад Минфином России на основе МСФО и размещенном на его официальном сайте:

«Процентные доходы признаются в течение срока соответствующего договора исходя из сроков и сумм оплаты по условиям договора путем соответствующих процентных начислений на сумму числящейся на дату начисления дебиторской задолженности, финансового вложения.

Организация определяет частоту начисления процентного дохода с учетом требования рациональности, частоты составления бухгалтерской отчетности, получения промежуточных выплат».

Тут, как видим, вообще не упоминается равномерное признание доходов

**Равномерное признание доходов и расходов в связи с использованием заемными денежными средствами является наиболее адекватным отражением экономического содержания данного факта хозяйственной жизни.**



Принцип равномерности, позволяя отражать факты хозяйственной жизни не тогда, когда они происходят, ведет к искажению реальной экономической ситуации.

в виде процентов, зато говорится о необходимости исходить «из сроков и сумм оплаты по условиям договора» и о самостоятельном определении организацией частоты признания доходов, в том числе с учетом получения промежуточных выплат. То есть применительно к доходам в виде процентов предполагалось отдать приоритет правовому пониманию принципа начисления. Возможно, потому, что в целом принцип равномерности оценивается как вредный для бухучета, поскольку, позволяя отражать факты хозяйственной жизни не тогда, когда они происходят, он ведет к искажению реальной экономической ситуации.

Для каких-то иных ситуаций это, наверное, справедливо (например, при



решении вопроса о правомерности существования таких объектов учета, как расходы и доходы будущих периодов в случаях, не установленных бухгалтерскими стандартами). Но на ситуацию признания доходов и расходов от пользования имуществом эта характеристика принципа равномерности, по мнению автора, не может быть распространена.

Из сказанного можно сделать следующие выводы:

- в отношении доходов в виде процентов ПБУ 9/99 допускает неоднозначное решение вопроса о порядке и критерии (правовой или экономической) их признания;
- в отношении расходов в виде процентов по долговым ценным бумагам ПБУ 15/2008 уравнивает эти критерии, позволяя организации выбрать любой из них;
- перспективы сохранения в будущем экономического критерия (которому соответствует равномерное признание доходов и расходов) – туманны и скорее неблагоприятны, чем благоприятны.

## Налоговый учет

В налоговом законодательстве приблизительным аналогом бухгалтерского требования отражать факты хозяйственной жизни, исходя из приоритета экономического содержания перед правовой формой, может считаться постулат о том, что налоги должны иметь экономическое основание (п. 3 ст. 3 НК РФ). С учетом этого все сказанное о специфике экономического содержания факта пользования имуществом можно рассматривать как экономическое основание налогообложения налогом на прибыль соответствующих доходов и расходов.

Таким образом, для целей налога на прибыль вопрос о соотношении экономического и правового критерия (подхода) к определению момента начисления доходов и расходов от пользования имуществом в виде денежных средств также решается через определение момента признания процентов в ситуации, когда в соответствии с условиями договора они уплачиваются не каждый отчетный (или даже налоговый) период. При том что в отличие от нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету положения налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы не оставлять места для профессионального суждения бухгалтера, занимающегося исчислением и уплатой налогов (п. 6 ст. 3 НК РФ).

Свою трактовку этой проблемы, отличающуюся от понимания Минфина России и ФНС России, предложил, как известно, Президиум ВАС РФ в постановлении от 24.11.2009 № 11200/09. Оба толкования опирались на одни и те же нормы Налогового кодекса РФ, которые до 2014 года были сформулированы следующим образом: 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 доход признается полученным (расход признается осуществленным) и включается в состав соответствующих доходов (расходов) на конец месяца соответствующего отчетного периода (п. 6 ст. 271, п. 8 ст. 272 НК РФ).

Потенциальной возможностью двоякого толкования это положение было сходно с рассмотренной нормой пункта

16 ПБУ 9/99, только там основу для такого толкования давала формулировка «в соответствии с условиями договора», а здесь аналогичную роль играло выражение «соответствующего отчетного периода». Какого «соответствующего», на основании какого понимания принципа начисления – экономического или правового – определяемого?

Таким образом, по мнению автора, на примере процентов спор шел, по сути, о понимании принципа начисления, имея тем самым общеметодологический характер (иначе считает ФНС России, квалифицируя указанное постановление Президиума ВАС РФ как относящееся к сугубо исключительной ситуации – см. письма от 21.04.2014 № ГД-4-3/7634@ и от 16.02.2015 № ГД-4-3/2289).

Президиум ВАС РФ сделал вывод о том, что расходы по уплате процентов не могли возникнуть у общества ранее срока, установленного договором займа для их уплаты. Это, конечно, не означало отступления от принципа начисления к принципу «по оплате», поскольку фактически оплачены проценты могут быть гораздо позже возникновения обязанности по уплате, а то и вовсе могут быть не уплачены, но, безусловно, соответствовало правовому, а не экономическому подходу к пониманию принципа начисления. Различия между ними в рамках налога на прибыль состоят в том же, что и в бухгалтерском учете:

- при экономическом подходе доходы относятся к тому периоду, когда они экономически заработаны, независимо от наличия юридических прав на их фактическое получение, а расходы – к тому периоду, когда получены обусловленные этими расходами доходы независимо от наличия юридической обязанности по их фактическому несению. В этом случае принцип начисления и принцип равномерного признания доходов/расходов от пользования имуществом, то есть признания их каждый отчетный период, совпадают;
- при правовом подходе доходы и расходы от пользования имуществом, в том числе денежными средствами, признаются по мере возникновения у сторон юридических прав и обязанностей по получению и выплате доходов, которые

в соответствии с договором могут возникать и не каждый отчетный период, и неравномерно.


Президиум ВАС РФ руководствовался вторым подходом (правильно или нет – другая и отдельная проблема). Неизменность для арбитражных судов этого подхода по отношению к периодам до 2014 года подтверждена Верховным судом РФ (Определение от 19.11.2014 № 305-КГ14-3696).

Минфин России и ФНС России, как известно, не согласились с выводами Президиума ВАС РФ и продолжали настаивать на равномерном признании доходов и расходов в виде процентов (письмо ФНС России от 17.03.2010 № 3-2-06/22 «О порядке учета в целях налогообложения процентов



по долговым обязательствам» и др.). С 2014 года в приведенные выше положения пункта 6 статьи 271 и пункта 8 статьи 272 НК РФ о признании доходов и расходов в виде процентов по долговым обязательствам были внесены два изменения, утвердившие позицию Минфина России и ФНС России:

- слова «на конец месяца» были заменены словами «на конец каждого месяца» (но, как видели на примере пункта 16 ПБУ 9/99, слово «каждый» не исключает возможности разных толкований нормы в целом);
- в качестве заключительных (и именно это – главное) были добавлены слова «независимо от даты (сроков) его выплаты (таких выплат), предусмотренных договором».

Таким образом, можно говорить об однозначном утверждении в главе 25 НК РФ – в отличие от бухгалтерского учета – экономического подхода к принципу начисления применительно к признанию доходов и расходов в виде процентов по долговым обязательствам. 

В главе 25 НК РФ утверждается экономический подход к принципу начисления применительно к признанию доходов и расходов в виде процентов по долговым обязательствам.

**В.Ю. Галенко**, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж»,  
действительный член ИПБ Московского региона

## Особенности учета горюче-смазочных материалов

Одна из основных статей расходов в транспортных предприятиях, компаниях, имеющих на балансе автотранспорт, строительные машины и механизмы, – это затраты на горюче-смазочные материалы, аккумуляторы, автомобильные шины, ремонт и дорогостоящие запасные части. А значит, грамотно организованный учет и контроль за движением таких материально-производственных запасов имеет огромное значение. Мы начинаем цикл статей, посвященных этому вопросу. Начнем с учета ГСМ.



В.Ю. Галенко

Определение горюче-смазочных материалов содержится в единственном нормативном правовом акте – Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях (утв. Минсельхозом России 16.05.2005).

Согласно пункту 3 указанного документа, к ГСМ относят топливо (бензин, дизельное топливо, сжиженный нефтяной газ, сжатый природный газ), смазочные материалы (моторные, трансмиссионные и специальные масла, пластичные смазки), специальные жидкости (тормозные и охлаждающие).

### Документальное оформление

Прежде всего, организация должна установить нормы расхода ГСМ. Несмотря на то что документа, нормирующего списание ГСМ в целях налогового учета, нет, проверяющие строго следят за порядком оформления первичных документов по эксплуатации автотранспорта и механизмов, а также за экономическим обоснованием расходов на горючее.

Автотранспортные предприятия, организации, занятые в системе управления и контроля, предприниматели и другие

юридические лица, независимо от форм собственности, эксплуатирующие автомобильную технику и специальный подвижной состав на шасси автомобилей на территории Российской Федерации, должны, а прочие организации могут воспользоваться распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р «О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте»» (далее – Методические рекомендации).

Кроме того, для определения норм расхода ГСМ можно использовать данные различных приборов учета и контроля за перемещением транспортных средств с использованием системы спутниковой навигации ГЛОНАСС, автоматизированных систем контроля за топливом в баках и т.п. (письмо Минфина России от 16.06.2011 № 03-03-06/1/354).

Если в рекомендациях нет норм расхода топлива для конкретной марки автомобиля, руководитель организации может своим приказом установить нормы, разработанные по индивидуальным заявкам научными организациями, осуществляющими разработку таких норм по специальной программе-методике, либо руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля или специальной техники (письмо Минфина России от 14.01.2009 г. № 03-03-06/1/15).

При использовании типовых норм Минтранса России (а равно и при разработке норм самостоятельно) следует учитывать поправки к нормам (п. 5 Методических рекомендаций).

### Справка

Классификация, категоричность автомобильных дорог и правила их использования установлены постановлением Правительства РФ от 28.09.2009 № 767 «О классификации автомобильных дорог в Российской Федерации», а также Федеральным законом от 08.11.2007 № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».



В Методических рекомендациях также приведены формулы расчета нормативных значений расхода топлив для различных типов автомобилей.

Документами, подтверждающими расходование ГСМ автомобильным транспортом и специальной техникой, являются путевые листы автомобилей, маршрутные листы специальной техники, путевые листы строительных машин, рапорты о работе специальной техники, системы контроля пробега и т.п. С 1 января 2013 года в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Обязательными к применению остаются формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (информация Минфина России № ПЗ-10/2012).

По мнению арбитражных судов, составление путевого листа носит обязательный характер только для автотранспортных предприятий, для которых эксплуатация легкового автомобиля является видом их деятельности (то есть являющихся субъектами транспортной деятельности<sup>1</sup>). Как следствие, другие организации могут признавать расходы на ГСМ, другие затраты, связанные с транспортом, на основании иных документов без заполнения путевых листов (постановления ФАС Московского округа от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60, от 11.05.2007 № КА-А40/2612-07, Западно-Сибирского округа от 09.04.2012 по делу № А75-4440/2011, Восточно-Сибирского округа от 25.02.2010 по делу № А74-3569/2009).

Контролирующие же органы считают, что наличие путевых листов обязательно для всех организаций, эксплуатирующих автомобильный транспорт (письма Минфина России от 30.11.2012 № 03-03-07/51, ФНС России от 22.11.2010 № ШС-37-3/15988@ и т.п.), в том числе и по автотранспорту, взятому в аренду (для обоснования расходов на аренду) (письма УФНС России по г. Москве от 07.07.2008 № 20-12/064123.2, от 30.04.2008 № 20-12/041966.1 и т.п.).

Исходя из этого можно сделать вывод, что организациям, не являющимся

субъектами транспортной деятельности, для учета эксплуатации автомобильного транспорта, использования ГСМ необходимо оформлять первичный учетный документ, отвечающий требованиям части 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, имеющий в реквизитах:

- наименование документа;
- дату составления;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 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;
- подписи перечисленных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц,

На усмотрение организации в этот документ могут быть добавлены некоторые специфические реквизиты, позволяющие идентифицировать хозяйственную операцию и подтвердить расходы (показания спидометра, данные о водителе и т.д.).

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в автомобильном транспорте утверждены постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте».

Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов утверждены приказом Минтранса России от 18.09.2008 № 152. Путевой лист с заполненными обязательными реквизитами является одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов (письмо Минфина России от 25.08.2009 г. № 03-03-06/2/161). Путевой лист оформляется на один день или срок, не превышающий одного месяца (п. 10. приказа Минтранса России № 152, письмо Минфина России от 30.11.2012 № 03-03-07/51).

**Составление путевого листа носит обязательный характер только для автотранспортных предприятий.**

<sup>1</sup>Субъектами транспортной деятельности в соответствии с приказом Минтранса России от 15.01.2014 № 7 «Об утверждении Правил обеспечения безопасности перевозок пассажиров и грузов автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом и Перечня мероприятий по подготовке работников юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих перевозки автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом, к безопасной работе и транспортных средств к безопасной эксплуатации» являются юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории Российской Федерации деятельность, связанную с эксплуатацией транспортных средств, предназначенных для перевозок пассажиров и грузов.

Оформленные путевые листы должны храниться не менее пяти лет, а если они подтверждают работу в тяжелых, вредных или опасных условиях труда, хранить их необходимо 75 лет.

Путевой лист должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование и номер путевого листа;
- 2) сведения о сроке действия путевого листа;
- 3) сведения о собственнике (владельце) транспортного средства;
- 4) сведения о транспортном средстве;
- 5) сведения о водителе.

Для налогового учета (при заполнении всех первичных документов учета работы машин и механизмов) рекомендуется указывать также информацию о расходе ГСМ, даже если пробег техники по вышедшему из строя спидометру (одометру) установить невозможно. В таком случае фактический пробег автомобиля необходимо подтверждать другими документами или измерениями (письма УМНС России по г. Москве от 30.04.2004 № 26-12/31459, ФНС России от 16.07.2010 № ШС-37-3/6848 «О порядке признания в целях исчисления налога на прибыль расходов на ГСМ»).

А вот полное (детальное) описание маршрута не обязательно (хотя и допустимо) (постановление ФАС Поволжского округа от 21.05.2013 по делу № А55-23291/2012 (Определением ВАС РФ от 30.08.2013 № ВАС-11880/13 отказано в передаче дела № А55-23291/2012 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления)).

Каким реквизитам путевого листа уделить особое внимание? Подсказку можно найти в письме ФНС России от 21.08.2009 № ШС-22-3/660@ «О направлении систематизированных материалов по документированию операций при транспортировке товаров».

Оформленные путевые листы должны храниться не менее пяти лет, а если они подтверждают работу в тяжелых, вредных или опасных условиях труда, хранить их необходимо 75 лет (п. 842 Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения (утв. приказом Минкультуры России от 25.08.2010 № 558)).

Единицей измерения топлива на предприятиях, как правило, является литр, однако поставщики могут выставлять отгрузочные документы и в тоннах (килограммах). Чтобы перевести единицы измерения из одной в другую, необходимо использовать справочные данные

о плотности топлива, которая измеряется в кг/куб. м.

В организациях, эксплуатирующих автомобильный транспорт (специальную технику), целесообразно издать приказ, разработанный на основании технических норм, справочников, инструкций с определением коэффициентов и порядка перевода из одной единицы измерения в другую по основным используемым номенклатурам материалов (например, из литров в килограммы). Основываться можно на данных, приведенных в письме ФНС России от 24.03.2005 № 03-3-09/0412/23@ «О порядке пересчета количества нефтепродуктов из объемных единиц в весовые»:

- для А-76 (АИ-80) – от 0,700 до 0,750 г/куб. см;
- для АИ-92 – от 0,715 до 0,760 г/куб. см;
- для АИ-95 – от 0,720 до 0,775 г/куб. см;
- для АИ-98 – от 0,730 до 0,780 г/куб. см.

Примерную форму акта перевода единиц измерения см. на с. 22.

Для контроля за движением горюче-смазочных материалов в компании целесообразно определить приказом руководителя ответственных лиц за составление отчетов, сроки предоставления таких отчетов в бухгалтерию, состав комиссии, форму отчета, другие показатели.

При поступлении ГСМ в организацию материально ответственное лицо (кладовщик) осуществляет проверку поступивших ценностей по количеству, сортам, маркам на соответствие данным, указанным в сопроводительных документах поставщика-отправителя. При этом обеспечивается полный слив горюче-смазочных материалов и их своевременное оприходование. Хранение горюче-смазочных материалов должно осуществляться на специально оборудованных и огражденных нефтескладах, стационарных пунктах (постах) заправки транспортных средств, машин и механизмов.

Места хранения ГСМ должны быть оборудованы поверенными (откалиброванными) измерительными приборами, инструментом, средствами измерения, специальной оснасткой и т.п. Также они должны отвечать требованиям противопожарной безопасности.

## Налоговый учет

Расходы на горюче-смазочные материалы могут быть учтены в налоговом

учете. Порядок их учета зависит от вида деятельности организации: они учитываются либо в составе материальных расходов (подп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ), либо в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, как затраты на содержание служебного транспорта (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). Естественно, при условии соответствия таких расходов критериям статьи 252 НК РФ (письма Минфина России от 10.06.2011 № 03-03-06/4/67, от 22.06.2010 № 03-03-06/4/61).

В целях налогового учета рекомендуется (хотя и необязательно, как следует из писем Минфина России от 27.01.2014 № 03-03-06/1/2875, от 03.06.2013 № 03-03-06/1/20097, от 30.01.2013 № 03-03-06/2/12) опираться на утвержденные в организации нормы расхода ГСМ.

При превышении фактического расхода топлива над установленным нормативно налогоплательщику целесообразно назначить комиссию и оформить специальным актом замер фактического расхода топлива на 100 км пробега (на 1 машино-час работы) и после этого отразить расход ГСМ при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.04.2012 по делу № А27-8757/2011). Если организация по каким-либо причинам не может предоставить экономическое обоснование превышения лимита расхода топлива, то расходы сверх лимита относить на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль рискованно.

Иные же эксплуатационные расходы (приобретение незамерзающей жидкости для стекол, оплата мойки, стоянок, парковки и другие затраты) не нормируются и признаются в расходах в полном размере при соблюдении условий экономической обоснованности и документального подтверждения.

## Бухгалтерский учет

### Приобретение ГСМ

Организация может приобретать ГСМ за наличный расчет и в безналичной форме. За наличный расчет ГСМ приобретаются работниками организации, и расчеты ведутся с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Работник организации, получивший денежные средства в подотчет, после покупки горюче-смазочных материалов

предоставляет в бухгалтерию авансовый отчет по унифицированной форме АО-1 «Авансовый отчет» (утв. постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55). К авансовому отчету должны быть приложены все оправдательные документы, подтверждающие произведенные расходы.

Для подтверждения факта приобретения горюче-смазочных материалов посредством пластиковой банковской карты подотчетное лицо должно представить документ, подтверждающий оплату (слип платежного терминала) и чек контрольно-кассового аппарата (или квитанцию).

Для учета средств на пластиковой банковской карте открывается счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 4 «Банковские карты».

Топливные карты содержат информацию об объеме приобретенного неиспользованного топлива на текущий момент и позволяют ее держателю заправить бензин в топливный бак в пределах расходного лимита, установленного договором.

Топливные карты, равно как и талоны на право получения топлива, учитываются, как правило, на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» в аналитике по маркам горюче-смазочных материалов и по материально ответственным лицам либо как денежные документы на счете 50 «Касса», субсчете 3 «Денежные документы».

При получении топливных карт или талонов от поставщика необходимо оформить приходный ордер (форма № М-4, утвержденная постановлением Госкомстата России № 71а) или иной первичный документ, утвержденный в организации, в котором указать марку бензина, серию и номера полученных топливных карт, талонов, их номинал в литрах.

Ежемесячно поставщик топлива представляет товарную накладную формы № ТОРГ-12, счет-фактуру, отчет об операциях по топливным картам (или талонам).

### Поступление ГСМ

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), для учета ГСМ предназначен счет 10 «Материалы» субсчет 3 «Топливо».

В целях налогового учета рекомендуется (хотя и необязательно) опираться на утвержденные в организации нормы расхода ГСМ.



«Согласовано»

Главный инженер ПАО «Альфа»

\_\_\_\_\_ Петров П.П.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**АКТ перевода единиц измерения**

Комиссия, назначенная приказом директора ПАО «Альфа» от \_\_\_\_ № \_\_\_\_\_, на основании действующего в Обществе «Положения-справочника о соотношении единиц измерения при переводе из одних в другие», утвержденного приказом директора ПАО «Альфа» от \_\_\_\_ № \_\_\_\_ в составе:

Председателя комиссии – Начальника (инженера) ПТО,

Членов комиссии: инженера отдела материально-технического обеспечения,

Кладовщика (материально ответственного лица).

Составили настоящий акт в том, что материально-производственные запасы, поступившие от ООО «Поставщик» по счету-фактуре № 123 от 05.08.2015 (требование, накладная № 123 от 05.08.15)0 оприходованы на склад № \_\_ (в подотчет материально ответственного лица) в следующем количестве:

Наименование	Номенклатурные номера	Количество и единицы измерения по счету-фактуре	Цена за единицу по счету-фактуре, руб.	Соответствующее количество в единицах измерения Общества в результате перевода по нормам	Цена за единицу после перевода, руб.
Бензин А-76	М-023	2,565 т	-----	3513,699 л	-----
Бензин А-92	М-025	0,785 т	-----	1032,895 л	-----
-----	----	----	-----	----	-----
-----	----	----	-----	----	-----

Комиссия произвела подсчет, взвешивание и перевод в другие единицы измерения в соответствии с нормами, утвержденными законодательством.

Председатель комиссии: \_\_\_\_\_ начальник (инженер) ПТО

Члены комиссии:

\_\_\_\_\_ инженер отдела материально-технического обеспечения

\_\_\_\_\_ кладовщик (материально ответственное лицо)

Дата

Поступившие в организацию ГСМ могут учитываться в оперативном (аналитическом) учете и местах хранения либо по фактической себестоимости их приобретения, либо по учетным ценам (в зависимости от установленного в учетной политике метода).

Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, является сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). На это

указывает пункт 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Если же аналитический учет МПЗ ведется по учетным (плановым) ценам, то их фактическая себестоимость предварительно накапливается на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а отклонения (разница между стоимостью ценностей, исчисленной по учетным ценам, и их фактической себестоимостью) относят на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Согласно пункту 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н), в качестве учетных цен могут быть использованы:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость горюче-смазочных материалов, исчисленная за предыдущий период (предыдущий месяц или предыдущий отчетный год);
- планово-расчетные цены (внутренние), разработанные и утвержденные организацией на основании фактической себестоимости;
- средняя цена по группе материально-производственных запасов.

При учете ГСМ по учетным (плановым) ценам их покупная стоимость, а также иные затраты, связанные с их приобретением, учитываются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов 60, 20, 23, 71, 76 (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета № 94н).

Учетные (плановые) цены – это цены, которые остаются неизменными в течение определенного временного периода (года, квартала, а в случае существенных для организации отклонений от рыночных цен – и чаще) до момента их пересмотра экономическими службами организации.

В случае если учетными (плановыми) признаются договорные цены, другие расходы, включаемые в фактическую себестоимость материалов, учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Также

к транспортно-заготовительным расходам относят разницы:

- возникающие между фактической себестоимостью материалов, сформированной в текущем месяце, и их учетной (плановой) ценой (при использовании фактической себестоимости материалов в качестве учетной (плановой) цены);
- между договорными ценами и планово-расчетными (при использовании планово-расчетных цен в качестве учетных (плановых) цен);
- возникающие между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы (при использовании средней цены группы в качестве учетной (плановой) цены).

Бухгалтерские записи при поступлении ГСМ будут следующие:

- Дебет 10.3 Кредит 60, 71  
– поступили ГСМ;  
Дебет 19 Кредит 60  
– отражен «входной» НДС со стоимости поступивших ГСМ.

Записью Дебет 10 Кредит 15 отражается принятие к учету материалов, фактически поступивших в организацию, а разница между фактической себестоимостью сырья и его стоимостью в учетных (плановых) ценах отражается в корреспонденции счетов 15 и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (Дебет 15 (16) Кредит 16 (15)).

Остаток же по счету 15 на конец месяца показывает наличие материалов в пути.

Таким образом, все затраты, формирующие фактическую себестоимость МПЗ, отражаются по дебету счета 15, и при поступлении МПЗ в организацию они принимаются к учету на счет 10 по учетным (плановым) ценам.

Рассмотрим порядок отражения поступления горюче-смазочных материалов по учетным (плановым) ценам на примере (См. пример 1).

Если в текущем периоде списан не весь объем закупленных горюче-смазочных материалов, необходимо сумму остатка величины отклонения на начало месяца и текущих отклонений за месяц разделить на сумму остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости и умножить его на 100.

Это значение необходимо использовать при списании отклонения учетной стоимости израсходованных

Учетные (плановые) цены – это цены, которые остаются неизменными в течение определенного временного периода.

**Пример 1**

АО «Альфа» в соответствии с учетной политикой имеет утвержденную калькуляцию (плановые цены) на бензин А-92 в размере 30 руб. (без НДС) за 1 литр. В августе 2015 года компания приобрела 5000 л по цене 31 руб. (без НДС) и использовала его для заправки автомобильного транспорта и специальной техники. Услуги по доставке материала составили 17700 руб. (в том числе НДС 18%).

В бухгалтерском учете организации в августе 2015 года необходимо сделать следующие записи:

Дебет 15 Кредит 60

– 155 000 руб. – приняты к учету поступившие ГСМ на основании расчетных документов поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

– 27 900 руб. – учтен НДС от приобретения ГСМ;

Дебет 15 Кредит 60

– 15 000 руб. – включены в фактическую стоимость ГСМ расходы по доставке;

Дебет 19 Кредит 60

– 2 700 руб. – учтен НДС по услугам на доставку;

Дебет 10 Кредит 15

– 150 000 руб. – приняты к учету ГСМ по учетным ценам (5 000 л x 30 руб.);

Дебет 68.НДС Кредит 19

– 30 600 руб. – принят к вычету НДС по приобретенным ГСМ и услугам по доставке;

Дебет 16 Кредит 15

– 20 000 руб. – отражено превышение фактической себестоимости ГСМ над учетной ценой (155 000 руб. + 15 000 руб. – 150 000 руб.);

Дебет 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кредит 16

– 20 000 руб. – списано превышение фактической себестоимости ГСМ над учетной ценой.

В обратной ситуации (когда имеет место превышение плановой стоимости над фактической) необходимо отразить это превышение обратной записью «сторно» в такой же корреспонденции счетов.

**Пример 2**

Добавим в условие предыдущего примера информацию о том, что на начало отчетного периода остаток по счету 10.3 по учетным (плановым) ценам составлял 800 000 руб., а списано в отчетном периоде 1 200 000 руб. Поступило материально-производственных запасов на 1 700 000 руб. (без учета НДС 18%). Остаток отклонений по дебету счета 16 на начало отчетного периода составляет 26 000 руб.

Определим долю стоимости горюче-смазочных материалов, отпущенных в производство в отчетном периоде (расчеты по НДС опущены):

1 200 000 руб.: (1 700 000 руб. + 800 000 руб.) x 100% = 48%.

Дебет 15 Кредит 60

– 1 700 000 руб. – определена фактическая себестоимость МПЗ;

Дебет 10 Кредит 15

– 1 500 000 руб. – оприходованы материалы по учетным (плановым) ценам;

Дебет 16 Кредит 15-200 000 руб.

– отражено отклонение в стоимости материально-производственных запасов, приобретенных в отчетном периоде;

Дебет 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кредит 10

– 1 200 000 руб. – списаны материально-производственные запасы в отчетном периоде;

Дебет 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кредит 16

– 108 480 руб. – списано отклонение в отчетном периоде ((26 000 + 200 000) x 48%).

Остаток материально-производственных запасов по учетным (плановым) ценам по счету 10 составит 1 700 000 руб. + 800 000 руб. – 1 200 000 руб. = 1 300 000 руб., а остаток по дебету счета 16 составит 26 000 руб. + 200 000 руб. – 108 480 руб. = 117 520 руб.



материалов (п. 87 Методических указаний по учету МПЗ). Если величина отклонений не превышает 10% учетной стоимости материалов или если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости) не превышает 5%, сумма отклонений может сразу списываться на счета учета затрат (п. 88 Методических рекомендаций по учету МПЗ).

### Списание ГСМ

При списании ГСМ в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного периода может применяться только один способ оценки.

Списание ГСМ производится в зависимости от особенностей организации учета либо:

- в дебет счета 20 «Основное производство» (предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция, работы или услуги которые явились целью создания данной организации);
- в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными, обеспечивающими) для основного производства организации);
- в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации);
- в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» (предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом);
- в дебете счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими

производствами и хозяйствами, состоящими на балансе организации, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации);

- в дебет счета 44 «Расходы на продажу» (предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг).

Если ГСМ был продан, его списание производится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

### Хранение ГСМ

В процессе хранения горюче-смазочных материалов на складе организации, особенно когда объем хранения ГСМ большой, могут возникать, вследствие физических процессов, например, таких как испарение, потери, которые признаются естественной убылью. Выявление и списание естественной убыли осуществляются на основании данных проведенной инвентаризации. Списание горюче-смазочных материалов в пределах норм естественной убыли до установления факта недостачи запрещается.

Нормы естественной убыли применяются в размерах и порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей». В соответствии с этим порядком приказом Минэнерго России от 13.08.2009 № 364 утверждены нормы естественной убыли нефтепродуктов при их хранении. Данные нормы зависят от вида горюче-смазочных материалов и от климатической группы.

Бухгалтерские записи по учету недостачи в пределах норм естественной убыли будут следующие:

- Дебет 94 Кредит 10.3
- отражена недостача ГСМ;
- Дебет 44, 20, 25, 26 Кредит 94
- списана недостача в пределах норм естественной убыли;
- Дебет 73.2, 91.2 Кредит 94
- сумма недостачи сверх норм естественной убыли отнесена за счет виновных или финансовых результатов организации.

Списание горюче-смазочных материалов в пределах норм естественной убыли до установления факта недостачи запрещается.

Л. В. Чхутишвили, канд. экон. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона

## Внутренний контроль учета запасов организации

Запасы – один из самых обширных участков учета. Рассмотрим методику внутреннего контроля учета запасов, а также вопросы контроля оценки материально-производственных запасов и их документального оформления.



Л. В. Чхутишвили

Проверка материально-производственных запасов (МПЗ) позволяет выявить наличие существенных ошибок в учете. В процессе проверки внутренний контролер должен установить:

- реальность наличия и существования МПЗ;
- все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;
- является ли организация собственником всех МПЗ, то есть на них имеются имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, являются обязательствами;
- правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;
- правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

На каждом предприятии должна быть разработана конкретная программа внутреннего контроля за сохранностью и использованием материальных ресурсов, которая должна предусматривать подробный перечень проверяемых вопросов, сроки проверки и фамилии исполнителей.

Задачами внутреннего контроля материально-производственных запасов являются:

- проверка документации, оформляющей поступление МПЗ на предприятие;
- проверка документации, оформляющей движение и выбытие МПЗ;
- проверка сводного бухгалтерского учета МПЗ;
- установление соответствия расхода МПЗ установленным нормативам.

Хозяйственные операции по учету материалов в организациях характеризуются повышенным уровнем риска. Это связано со следующими факторами:

- 1) велика вероятность хищения материалов;

- 2) разнообразие и большой объем операций и первичной документации обуславливают:

- отсутствие оправдательных документов, несанкционированное списание запасных частей и расходных материалов, пересортицу расходных материалов и запасных частей одного типа по маркам;
- существует вероятность искажения учетных данных вследствие технических ошибок при подсчете на этапе регистрации информации.

Основными нормативными документами по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов являются:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н), которое определяет понятие, состав, способы оценки и отражения в бухгалтерской отчетности МПЗ;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», которое регулирует организацию бухгалтерского учета на предприятии, раскрывает способы и методы учета материальных ресурсов в каждой организации;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации» регулирует выбытие материальных ценностей;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации» регулирует порядок формирования финансового результата при реализации товаров и готовой продукции;
- План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) содержит информацию о бухгалтерских счетах, которые используются при поступлении и движении МПЗ.

К источникам получения данных для внутреннего контроля запасов организации относятся:

- бухгалтерский баланс;

Хозяйственные операции по учету материалов в организациях характеризуются повышенным уровнем риска.

Одной из основных задач контроля учета МПЗ является проверка контроля за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их реализаций.

- главная книга;
- регистры бухгалтерского учета по счетам 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.;
- приказ об учетной политике организации;
- инвентаризационные документы;
- накладные и счета-фактуры;
- договоры на поставку сырья, материалов, товаров;
- договоры о материальной ответственности и т.д.

Основными задачами контроля учета МПЗ являются:

- проверка осуществления контроля за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- проверка правильности и своевременности документирования всех операций по движению материалов, выявление и отражение затрат, связанных с их изготовлением, расчетов фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;
- проверка контроля за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их реализаций;
- проверка своевременного осуществления расчетов с поставщиками материалов.

### Методика внутреннего контроля учета запасов

В обобщенном виде один из возможных вариантов методики внутреннего контроля МПЗ можно представить в виде следующих этапов:

1) контроль методологических правил организации учета МПЗ:

- проверки своевременности и полноты отражения в учете операций движения, сохранности и рационального использования МПЗ;
- проверки правильности оформления первичных документов по поступлению МПЗ в организацию;
- проверки отражения в учете неотфактурованных поставок;
- проверки правильности формирования фактической себестоимости материалов на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- проверки правильности оформления первичных документов, служащих основанием для списания в производство МПЗ;

- пересчета отклонений расхода материалов от установленных учетных цен, а также пересчета сумм списанных отклонений на затраты производства со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- проверки правильности списания потерь материалов на основании актов инвентаризаций, актов о потерях и недостачах, утвержденных норм естественной убыли, регистров аналитического и синтетического учета;
- проверки полноты отражения в учете операций по отгрузке МПЗ на сторону путем сопоставления данных об их количестве в отгрузочных документах с данными документов, подтверждающих их фактический вывоз из организации;
- проверки правильности оценки материальных ценностей при отпуске в производство по способу, заявленному в учетной политике (ФИФО, по средней себестоимости, по себестоимости каждой единицы).

2) контроль оценки МПЗ в учете и бухгалтерской отчетности:

- проверки обоснованности отражения МПЗ по их группам (видам) в учетной политике предприятия;
- проверки последствий изменений способов оценки МПЗ;
- проверки стоимости МПЗ, переданных под залог;
- проверки величины и движения ресурсов под снижение стоимости материальных ценностей;

3) проверки соблюдения порядка проведения инвентаризации или фактического наличия МПЗ на складах организации, в основе которой лежит изучение:

- приказов о порядке и сроках проведения инвентаризации;
- приказов о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
- инвентаризационных описей, актов инвентаризации, сличительных ведомостей;
- протоколов заседания инвентаризационной комиссии;
- решений руководства по утверждению результатов инвентаризации;
- бухгалтерских регистров аналитического и синтетического учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
- в необходимых случаях внутренний контролер может провести выборочные контрольные инвентаризации.



## Контроль организации документального оформления учета запасов и методологических правил организации их учета

В начале проверки внутреннему контролеру необходимо ознакомить, на каких счетах ведется учет МПЗ в организации.

Для учета МПЗ применяют следующие синтетические счета: 10 «Материалы»; 11 «Животные на выращивании и откорме»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция»; забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

На малых предприятиях все МПЗ можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы». Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности разделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают их в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником, где указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

Контролер проверяет наличие и правильность оформления всех документов по движению МПЗ со складов и подразделений организации.

После вступления в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) организациям предоставлено право самостоятельно создавать формы применяемых первичных документов (п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Однако многие организации предпочитают использовать унифицированные формы, так как они уже есть в любой автоматизированной программе учета и не надо ничего менять.

Первичные документы по поступлению и расходу МПЗ являются основой соблюдения организацией методологических правил организации учета МПЗ. По первичным документам внутренний контролер осуществляет предварительный, текущий и последующий контроль

за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению МПЗ должны быть тщательно оформлены, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. МПЗ группируются по функциональной роли и назначению в процессе производства; техническим свойствам (сорт, размер, марка, профиль и другие признаки).

Отражение в бухгалтерском учете стоимости поступивших запасов будет различным в зависимости от источников поступления и условий их получения. Однако в любом случае в первичных учетных документах, отражающих поступление материалов, должны содержаться данные об их количестве и стоимости, необходимых для достоверного учета поступивших материалов.

Нередко в отечественной практике предприятия закупают материальные ценности у иностранных поставщиков, соответственно стоимость таких материальных ценностей в документации указывается в валюте государства, где они были приобретены. Однако в соответствии с пунктом 15 ПБУ 5/01 МПЗ принимаются к учету только в рублях. Стоимость МПЗ, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается по курсу ЦБ РФ на дату принятия к учету.

Поступающие в организацию материалы (приобретенные за плату или по договору мены, полученные безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, изготовленные в самой организации, полученные в результате ликвидации основных средств и т.п.), как правило, должны направляться на склад организации.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация должна получать от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.) как основание для приемки и принятия к бухгалтерскому учету материалов.

В любой из учетных программ документом, подтверждающим приход материальных ценностей, является приходный ордер формы № М-4 при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

В случае несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству

Стоимость МПЗ, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается по курсу ЦБ РФ на дату принятия к учету.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы.

и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет приемочная комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов формы № М-7. Акт о приемке материалов служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и/или транспортной организации. В случае составления приемного акта формы № М-7 приходный ордер по форме № М-4 не оформляется.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы. Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Материалы, приобретенные через подотчетное лицо, подлежат сдаче на склад. Оправдательные документы, подтверждающие покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом. Более прогрессивным является сальдовый метод учета материалов, при котором бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;

- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции, а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств.

Для принятия к учету материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и иного имущества, используется акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35).

Отпуск материальных ценностей хозяйствам организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям на основании договоров и других документов оформляется накладной по форме № М-15. Между тем в «характеристике» указанной формы сказано, что она применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Унифицированная форма № ТОРГ-12 (утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132) предназначена для учета торговых операций и используется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации.

Товарной накладной № ТОРГ-12 должна оформляться любая продажа товара. При этом в соответствии с Налоговым кодексом РФ товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Специалисты налоговой службы считают, что документом, подтверждающим факт приобретения товара, является накладная № ТОРГ-12. Приобретение и оприходование покупных товаров по накладной, не отвечающей требованиям законодательства, являются нарушением как бухгалтерского, так и налогового учета (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Именно поэтому представители налоговых органов требуют от покупателей представления товарной накладной № ТОРГ-12, которой должна оформляться любая продажа товаров. При этом не имеет значения, что это за товар – покупной или собственного производства.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) со складов организации производится на основании требования-накладной и/или накладной (формы

№ М-11 и № М-15), а также по лимитно-заборным картам (форма № М-8).

Списывая материальные ценности с учета на основании накладной по форме № М-11 на счета затрат, организации должны принять во внимание нормы пункта 97 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н), согласно которым при списании материалов со склада на счета затрат в документах на отпуск материалов со склада необходимо указать номер и наименование заказа (продукции), для изготовления которого отпускаются материалы. Если материалы выдаются без назначения, то отпуск учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются находящимися в подотчете у получившего их подразделения.

Накладная по форме № М-11 не отвечает требованиям пункта 97 указанных Методических указаний, поэтому накладную необходимо доработать соответствующим образом. В противном случае следует ввести в оборот еще один документ, подтверждающий списание материалов с учета, а именно акт расхода (п. 98 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Документальное оформление учета других видов МПЗ (товары, готовая продукция) на складах осуществляется в порядке, аналогичном для учета материалов. Для хранения готовой продукции создаются, как правило, отдельные склады.

По поступающим в организацию документам на складах организации проверяются соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям.

В соответствии с нормами ПБУ 5/01 МПЗ должны приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;

- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации; затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат является открытым. Не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство

Если материалы выдаются без назначения, то отпуск учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются находящимися в подотчете у получившего их подразделения.



Когда перестают существовать обстоятельства, ранее обусловившие необходимость списания стоимости запасов, сумма уменьшения должна быть восстановлена, но в пределах предыдущей уценки.

материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету и с учетом их фактического физического состояния.

Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией в обмен на другое имущество, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость МПЗ независимо от способов их поступления включаются также фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

МПЗ, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Если у организации появились основания предполагать, что рыночная стоимость определенной группы МПЗ, имеющихся на складе, к моменту их окончательного списания в производство будет снижена, то на сумму, равную возможным потерям от снижения создается резерв под обесценение (снижение стоимости) МПЗ в соответствии с ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений».

Дебет 91 субсчет «Прочие доходы и расходы» Кредит 14 субсчет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

– создание резерва под обесценение (снижение стоимости) МПЗ на сумму возможных потерь от снижения стоимости.

Когда перестают существовать обстоятельства, ранее обусловившие необходимость списания стоимости запасов, сумма уменьшения должна быть восстановлена, но в пределах предыдущей уценки.

Если же возникает превышение объема поставок или покупок (по договорам, еще не исполненным, но уже заключенным по твердым ценам) над объемами имеющихся запасов, – возникают оценочные обязательства. Это значит, что в подобных случаях начисляется резерв под обесценение запасов. Затем по состоянию на каждую отчетную дату проводится корректировка резерва в зависимости от состояния соответствующих запасов.

Однако в любом случае – проводится уценка или создается резерв – это означает одно: убыток признается раньше,

чем он фактически образуется. Чем, собственно, и достигается соблюдение одного из важнейших требований учета, заключенного в принципе осмотрительности.

В дальнейшем по состоянию на каждую отчетную дату сумму резерва корректируют в зависимости от состояния запасов и стоимости на рынке аналогичных активов. А вот в текущем месяце (в котором резерв создан) его уже не корректируют. Дело в том, что резерв создается, как правило, в конце месяца, а списывают материалы в производство в течение месяца по цене приобретения, которая является в данном месяце текущей рыночной ценой.

Отпуск МПЗ со склада организации в производство, на хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов осуществляется на основе установленных нормативов. Нормативы рассчитываются на основе данных об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции. Отпускаемые материалы обязательно взвешиваются, измеряются и подсчитываются.

На малых предприятиях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг отражается в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

Отпуск материалов со склада производят в пределах установленного норматива. Сверхнормативный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладной на замену (дополнительный отпуск материалов).

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону на основании нарядов, договоров и других документов и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов. При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Списание материалов (вследствие их непригодности) оформляют актом на списание материалов, который составляется специально созданной

комиссией с участием материально ответственного лица.

В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– получены запасы от поставщиков;

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– отражена сумма налога на добавленную стоимость;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

– отражена сумма возмещения налога;

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– отражена сумма недостачи МПЗ в пределах, предусмотренных договором;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– отражена сумма сверх предусмотренных в договоре величин недостач;


Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям»

– если судебные инстанции отказывают во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций.

Списание материалов по нормам расходов отражается в учете записью:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит 10 «Материалы»

– списана стоимость материалов согласно методу, выбранному организацией и зафиксированному в ее учетной политике.

МПЗ на конец отчетного года отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых методов оценки запасов. 

На малых предприятиях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг отражается в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции.

Е. Н. Галичевская, независимый консультант

## НДФЛ: что изменится с 2016 года

С 1 января 2016 года вступили в силу поправки, внесенные в главу 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ. Среди изменений есть как невыгодные, так и благоприятные для компаний изменения, но все они существенно повлияют на работу бухгалтеров. Обо всех нововведениях читайте в статье.



Е. Н. Галичевская

### Отчетность

С 1 января 2016 года налоговые агенты должны будут подавать отчетность по НДФЛ ежеквартально по форме 6-НДФЛ «Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом». Основание – пункт 2 статьи 230 НК РФ (в ред. Федерального закона от 02.05.2015 № 113-ФЗ, далее – Закон № 113-ФЗ).

Форма расчета утверждена приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ (зарегистрировано Минюстом России 30.10.2015 № 39578). То есть по окончании первого квартала, полугодия и 9 месяцев у налоговых агентов появляется новая обязанность – представить расчет о выплаченных суммах дохода, исчисленном, удержанном и перечисленном НДФЛ.

Срок представления новой квартальной отчетности – не позднее 30 апреля, 31 июля и 31 октября. Сдать годовую отчетность по НДФЛ надо не позднее 1 апреля следующего года.

До сих пор налоговые агенты по НДФЛ сведения о доходах физлиц и соответствующих суммах налога (исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет) представляли в налоговый орган один раз в год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Бланк состоит из титульного листа с общими сведениями об организации и двух разделов с датами и суммами выплаченных доходов, суммами налога и вычетов. В расчете отражается обобщенная информация по всем физическим лицам:

- суммы начисленных и выплаченных доходов;
- предоставленные вычеты;
- исчисленные и удержанные суммы налога, а также другие данные, которые нужны для определения суммы НДФЛ.

Насчет «индивидуальной отчетности» никаких изменений в 2016 году не запланировано: обязанность представлять справки 2-НДФЛ осталась.

Отчетность можно будет по-прежнему представлять как в электронной форме, так и на бумажном носителе. Отметим, что количество получивших доход физических лиц, при котором налоговый агент вправе подавать ее на бумажном носителе, увеличилось с 10 до 25 человек (абз. 7 п. 2 ст. 230 НК РФ).

Если в компании 25 человек и более, ей необходимо перейти на электронную форму отчетности до конца 2015 года. Отчитываться по ТКС для таких компаний – это обязанность, а не право.

Закон № 113-ФЗ уточнил, куда необходимо представить «индивидуальные» сведения и расчеты:

- в общем случае их нужно направить в налоговый орган по месту учета организации как налогового агента;
- обособленные подразделения представляют названные документы по месту своего нахождения;
- крупнейшие налогоплательщики – по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в инспекцию по месту учета каждого подразделения (отдельно по каждому подразделению);
- ИП, которые состоят на учете по месту осуществления «вмененной» или «патентной» деятельности, – по месту учета в связи с осуществлением такой деятельности (ранее порядок уплаты НДФЛ в отношении таких предпринимателей Налоговым кодексом РФ не был предусмотрен).

Одновременно ужесточается ответственность налоговых агентов за несвоевременное представление отчетных документов по НДФЛ. Если налоговый агент не представит отчетность в установленный законодательством срок, инспекторы вправе будут заморозить счет компании.

Сдать годовую отчетность по НДФЛ надо не позднее 1 апреля следующего года.



Но это еще не все. Будет и штраф за это нарушение – 1000 руб. за каждый полный или неполный месяц просрочки.

За недостоверность передаваемых сведений размер штрафа составит 500 руб. за каждый документ, содержащий недостоверные сведения (п. 3.2 ст. 76, п. 1.2 ст. 126, ст. 126.1 НК РФ в ред. Закона № 113-ФЗ).

Обратите внимание: поскольку данные нормы вступили в силу с 1 января 2016 года, перечисленные выше сведения за 2015 год нужно будет представлять уже по новой форме документа.

### Срок уплаты налога

Необходимо отметить, что Закон № 113-ФЗ решил многие спорные вопросы, по которым контролирующие органы долгое время давали иногда совершенно противоположные разъяснения.

Итак, с 1 января 2016 года вводится общее правило – удержанный НДФЛ должен быть перечислен не позднее даты, следующей за днем выплаты дохода. Это установлено в пункте 6 статьи 226 НК РФ (в новой редакции). Поэтому на момент получения в банке денежных средств на выплату дохода или дату перечисления средств на счет физического лица в банке можно больше не ориентироваться. НДФЛ можно будет уплатить на следующий день.

Исключение касается отпускных и пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком). С 1 января 2016 года в отношении указанных выплат будут действовать специальные нормы.

Удержанный с этих выплат НДФЛ нужно перечислять в бюджет не позднее последнего дня месяца, в котором они выплачены (новая редакция пункта 6 статьи 226 НК РФ). До 1 января 2016 года срок уплаты налога с указанных выплат в Налоговом кодексе РФ определен не был. Разъяснения официальных органов сводятся к тому, что перечислять НДФЛ с пособий и отпускных нужно не по окончании месяца (как с зарплаты), а в день получения денег в банке или перевода их на карточку работника.

Что касается заработной платы, то будет не лишним напомнить, что до 1 января 2016 года для налоговых агентов были установлены различные сроки уплаты НДФЛ, который исчислен и удержан у физического лица (п. 6 ст. 226 НК РФ). Так, при получении налоговым агентом в банке наличных денежных средств налог должен

быть перечислен не позднее дня фактического их получения, при перечислении на счет физического лица в банке – в день перечисления дохода физлицу (или по его поручению на счета третьих лиц). В иных случаях для доходов в денежной форме НДФЛ перечисляется в бюджет не позднее даты, следующей за днем получения налогоплательщиком дохода.

### Правила определения дохода в виде материальной выгоды

С 1 января 2016 года изменятся правила определения дохода в виде материальной выгоды. Считать доход надо будет чаще. Теперь датой получения дохода в виде материальной выгоды по полученным заемным (кредитным) средствам признается последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства. То есть с 2016 года это надо будет делать каждый месяц. Основание – подпункт 6 пункта 1 статьи 223 НК РФ. До 2016 года НДФЛ с материальной выгоды исчисляли на момент возврата займа или выплаты процентов.

А что делать, если заем или кредит беспроцентный? Возникает проблема, так как, если процент за пользование заемными (кредитными) средствами минимальный (например, 1%), то доход в виде материальной выгоды есть, а если средства выданы под 0% годовых, то такого дохода нет. Другая ситуация: средства выданы на 25 лет под определенный процент, при этом по условиям договора и проценты и сумма займа (кредита) выплачиваются одновременно через 25 лет. Когда возникнет доход и как его считать, если срок исковой давности 3 года? С 1 января 2016 года эти и многие другие вопросы снимаются в части определения даты дохода в виде материальной выгоды от заемных (кредитных) средств.

Еще один важный вопрос по определению даты получения дохода тоже снят: дата получения дохода по суммам, выданным в отчет на командировку, – последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (подп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ). До 1 января 2016 года доход в виде сверхнормативных суточных определялся только после утверждения авансового отчета руководителем (письма Минфина России от 14.01.2013 № 03-04-06/4-5, от 27.03.2015 № 03-04-07/17023).

С 1 января 2016 года изменятся правила определения дохода в виде материальной выгоды.

Информацию с указанием сумм дохода, с которого не удержан налог, и размера неуплаченного НДФЛ у работника надо сообщать в инспекцию не к 31 января, а к 1 марта.

### Срок подачи сведений о невозможности удержать НДФЛ

С 1 января 2016 года срок для сообщения налоговым агентом в инспекцию о невозможности удержать НДФЛ увеличится – его продлили на месяц (п. 5 ст. 226 НК РФ). То есть теперь информацию с указанием сумм дохода, с которого не удержан налог, и размера неуплаченного НДФЛ у работника надо сообщать в инспекцию не к 31 января, а к 1 марта. В этот срок можно подать справки уже за 2015 год.

Ранее эти сведения подавались в течение месяца после окончания года.

### Социальные вычеты

С 1 января 2016 года работник сможет получить у работодателя больше социальных вычетов (п. 2 ст. 219 НК РФ в ред. Федерального закона от 06.04.2015 № 85-ФЗ). Перечень социальных вычетов пополнился вычетом на лечение и обучение. Для этого сотруднику потребуется написать заявление.

Таким образом, теперь компания предоставляет социальные вычеты по следующим основаниям:

- в случае пожертвований определенным организациям;
- на негосударственные пенсионные выплаты;
- на добровольную пенсионную страховку;
- на добровольную страховку жизни, если она заключена минимум на пять лет;
- на дополнительные выплаты по накопительной пенсии (нововведение 2015 года);
- на свое лечение и лечение несовершеннолетних детей;
- на свое обучение, а также на обучение детей и иждивенцев.

### Срок освобождения от НДФЛ при продаже недвижимости

Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ вводит новые правила в части предоставления имущественного вычета по НДФЛ в случае продажи недвижимости, которые начинают действовать с 1 января 2016 года.

Как известно, доходы от продажи недвижимости облагаются НДФЛ. Однако Налоговый кодекс РФ предусматривает ряд случаев, когда облагаемый этим налогом доход можно уменьшить.

До 2016 года освобождались от обложения НДФЛ доходы налогоплательщика от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более (п. 17.1 ст. 217 НК РФ). То есть, если налогоплательщик продает квартиру, которая находилась в собственности более трех лет, то платить НДФЛ и декларировать соответствующий доход не нужно. При этом было неважно, каким образом данный объект получен.

С 1 января 2016 года особенности освобождения от уплаты НДФЛ по сделкам с недвижимостью определяются новой статьей 217.1 НК РФ. В общем случае установлено, что срок владения проданной квартирой должен составлять не менее пяти (а не трех, как ранее) лет. Но субъекты РФ могут самостоятельно своими законами снизить этот минимум вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимости. Действующий же трехлетний срок (региональные власти снизить его не смогут) оставлен только для некоторых особых случаев. Это правомерно, например, при продаже квартиры, которая получена в дар от члена семьи, по наследству или в порядке приватизации.

Для случая, когда доход от продажи недвижимости меньше 70% кадастровой стоимости объекта, определенной по состоянию на 1 января года, в котором зарегистрирован переход права собственности, предусмотрены особенности. В такой ситуации доходом, облагаемым НДФЛ, признается 70% кадастровой стоимости объекта недвижимости на указанную дату. Необходимо отметить, что субъекты РФ также наделены правом снижать процентную величину кадастровой стоимости объекта, с которой сравнивается полученный продавцом доход в целях обложения НДФЛ.

В завершение необходимо отметить, что положения статьи 217.1 НК РФ будут применяться в отношении объектов недвижимости, приобретенных в собственность после 1 января 2016 года (п. 3 ст. 4 Закона № 382-ФЗ). В отношении недвижимости, которая приобретена до 1 января 2016 года, и продается, допустим, в 2016 или 2017 году, новые правила не действуют. Также новые правила не будут распространяться на недвижимость, которая непосредственно использовалась в предпринимательской деятельности.



Л.Ю. Симонова, редактор-эксперт журнала «Бюджетный учет»

## Военные сборы – обычное дело

Если вашего работника обязали прибыть на военные сборы, то он будет вынужден оставить на время рабочее место. Сотрудники кадровой и бухгалтерской службы должны знать, как вести учет в такой ситуации.



Л.Ю. Симонова

В пункте 1 статьи 1 Закона от 28.03.1998 № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе» (далее – Закон № 53-ФЗ) приведен перечень обязательств военнообязанного гражданина России.

В него входят:

- воинский учет;
- обязательная подготовка к военной службе;
- призыв на военную службу;
- прохождение военной службы по призыву;
- пребывание в запасе;
- призыв на военные сборы и прохождение военных сборов в период пребывания в запасе.

### Дан приказ

Военные сборы проводятся только с одной целью: подготовка к военной службе граждан, пребывающих в запасе. Согласно пункту 1 статьи 45 Закона № 53-ФЗ, а также пункту 4 постановления Правительства РФ от 29.05.2006 № 333 «О военных сборах и некоторых вопросах обеспечения исполнения воинской обязанности» (далее – Постановление № 333), сборы подразделяются на:

1) учебные:

- в составе воинских частей (подразделений) на штатных воинских должностях, на которые граждане предназначены (приписаны) для прохождения военной службы в военное время;
- в составе подразделений, экипажей, расчетов, проводимых в форме тренировочных занятий с гражданами, заключившими контракт о пребывании в мобилизационном людском резерве;
- по подготовке граждан по военно-учетным специальностям и воинским должностям;
- по обслуживанию материальных средств неприкосновенного запаса;

2) сборы по проверке боевой и мобилизационной готовности воинских частей и военных комиссариатов.

Порядок призыва, порядок определения начала и окончания сборов, организации их проведения, порядок и размеры материального обеспечения граждан, права и обязанности граждан и должностных лиц организаций, связанных с проведением сборов, определяются Законом № 53-ФЗ и Постановлением № 333.

Призыв граждан на военные сборы осуществляется военными комиссариатами на основании указов Президента РФ, которые издают соответствующий приказ. Продолжительность мероприятия не может превышать двух месяцев. Общая продолжительность военных сборов, к которым привлекается гражданин за время пребывания в запасе, за исключением граждан, пребывающих в резерве, не может превышать 12 месяцев.

В продолжительность военных сборов не засчитывается время отбывания дисциплинарного ареста. Периодичность призыва граждан, пребывающих в запасе, на учебные сборы, кроме граждан, пребывающих в резерве, не может быть чаще одного раза в три года. Граждане, пребывающие в запасе, призываются на проверочные сборы независимо от прохождения ими учебных сборов (пункты 4, 5 ст. 54 Закона № 53-ФЗ).

Так как прохождение военных сборов является обязанностью, а не просто личным желанием работника, законодательством предусмотрено материальное обеспечение призванных граждан. На время прохождения военных сборов они освобождаются от работы или учебы с сохранением за ними места постоянной работы или учебы и выплатой среднего заработка, стипендии, пособия с учетом соответствующих начислений на фонд оплаты труда по месту постоянной работы, учебы, учета в государственном учреждении службы занятости населения или минимального размера

В продолжительность военных сборов не засчитывается время отбывания дисциплинарного ареста.



Поскольку на время военных сборов за работником сохраняется рабочее место, то есть трудовой договор не расторгается, этот период входит в стаж для расчета пособий по временной нетрудоспособности.

оплаты труда для граждан, не работающих и не состоящих на учете в государственном учреждении службы занятости населения.

Также выплачиваются командировочные (суточные) при доставке (проезде) граждан от военного комиссариата (пункта сбора) к месту проведения военных сборов и обратно (подп. «б» п. 25 Постановления № 333). Впоследствии государство через Минобороны России полностью компенсирует эти расходы учреждению.

### Кадровое дело

Гражданам, призванным для прохождения учебных сборов, не позднее чем за 10 дней до их начала вручаются повестки по форме, утвержденной Постановлением № 333 (приложение 1). Документ состоит из нескольких отрезных частей, одна из которых – Извещение руководителю организации. На его основании руководитель учреждения издает приказ, которым работник освобождается от работы для исполнения государственных обязанностей (с указанием срока) с сохранением за ним места работы (должности) и среднего заработка в соответствии со статьей 170 ТК РФ.

Так как прохождение военных сборов относится к выполнению государственных обязанностей, то в Табеле учета использования рабочего времени (ф. 0504421) отсутствие работника отражается буквенным кодом «Г» (выполнение государственных обязанностей).

Началом военных сборов считается:

- для граждан, призванных на военные сборы, доставка которых к месту проведения военных сборов осуществляется в день их отправки из военного комиссариата (пункта сбора), – день зачисления гражданина в списки личного состава воинской части;
- для граждан, призванных на военные сборы, доставка (прибытие) которых к месту проведения военных сборов осуществляется в дни, следующие за днем их отправки из военного комиссариата (пункта сбора), – день убытия гражданина из военного комиссариата (пункта сбора) к месту проведения военных сборов, указанный в командировочном удостоверении гражданина (старшего команды), выданном военным комиссариатом.

Окончанием военных сборов считается:

- для граждан, призванных на военные сборы, доставка которых в военный комиссариат осуществляется в день их отправки с места проведения военного

сбора, – день исключения гражданина из списков личного состава воинской части;

- для граждан, призванных на военные сборы, доставка (прибытие) которых в военный комиссариат осуществляется в дни, последующие за днем их отправки с места проведения военного сбора, – день прибытия гражданина в военный комиссариат, указанный в командировочном удостоверении гражданина (старшего команды), выданном военным комиссариатом (п. 5 Постановления № 333).

Требований о внесении в личную карточку работника сведений о прохождении военных сборов нет. Однако если в военный билет были внесены изменения, то их отражают в разделе II карточки «Сведения о воинском учете».

### Влияние на стаж

Для различных событий в трудовой деятельности работника определяется свой стаж. Как на него влияет время нахождения сотрудника на военных сборах?

При расчете пособий по временной нетрудоспособности нахождение сотрудника на военных сборах не отражается. Для такого страхового случая стаж определяется в соответствии с приказом Минздравсоцразвития России от 06.02.2007 № 91 «Об утверждении Правил подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам» (далее – Приказ № 91).

Согласно пункту 2 Приказа № 91, в страховой стаж включаются периоды работы по трудовому договору, периоды государственной гражданской или муниципальной службы. Поскольку на время военных сборов за работником сохраняется рабочее место, то есть трудовой договор не расторгается, этот период входит в стаж для расчета пособий по временной нетрудоспособности.

В стаж для предоставления ежегодного оплачиваемого отпуска включается время, когда работник фактически не работал, но за ним в соответствии с законодательством сохранялось место работы (должность). Эта норма статьи 121 ТК РФ прямо относится к времени прохождения военных сборов.

Страховой стаж для назначения пенсии определяется в соответствии с главой III Закона от 17.12.2001 № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» (далее – Закон № 173-ФЗ). Согласно статье



11 Закона № 173-ФЗ, в страховой стаж наравне с периодами работы засчитывается период прохождения военной службы.

Время нахождения работника на военных сборах учитывается в форме «Сведения об иных периодах деятельности застрахованного лица, засчитываемых в страховой стаж» (СЗВ-СП), утвержденной постановлением правления ПФР от 31.07.2006 № 192п, и обозначается кодом «служба».

Непрерывный трудовой стаж в настоящее время имеет значение при определении права на получение различных доплат и надбавок к заработной плате, предоставлении дополнительного отпуска отдельным категориям работников. В соответствии с пунктом 2 статьи 28 Закона РФ от 19.04.1991 № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации» периоды призыва на военные сборы, привлечения к мероприятиям, связанным с подготовкой к военной службе (альтернативной гражданской службе), исполнением государственных обязанностей, не только входят в трудовой стаж, но и не прерывают его.

### Соблюдение гарантий

Законодательством на время прохождения военных сборов гарантированы сохранение за призванными гражданами места постоянной работы или учебы и выплата среднего заработка или стипендии по месту постоянной работы или учебы (п. 2 ст. 6 Закона № 53-ФЗ). Эта норма согласуется с трудовым законодательством.

Работодатель обязан освободить сотрудника от работы с сохранением за ним места работы (должности) на время исполнения государственных или общественных обязанностей в случае, если в соответствии с Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами эти обязанности должны исполняться в рабочее время (ч. 1 ст. 170 ТК РФ). То есть при исполнении таких обязанностей должны быть соблюдены следующие условия:

- случаи привлечения работников предусматриваются законодательством;
- осуществляются только в рабочее время.

Следовательно, в указанный период времени сотрудник не выполняет свою работу, а на военных сборах находится по указанию государственных органов. По этой же причине в рассматриваемой ситуации не имеет силы норма статьи 153 ТК РФ – оплата работы в выходной или нерабочий праздничный день не менее чем в двойном размере.

### Внимание!

Если исполнение государственных или общественных обязанностей приходится на выходной для работника день, то работодатель не обязан предоставлять ему дополнительный день отдыха. А если на время ежегодного оплачиваемого отпуска, то на эти дни отпуск работника продлевается или переносится с учетом пожеланий работника (ст. 124 ТК РФ).

Таким образом, работнику за время прохождения военных сборов следует выплатить средний заработок за рабочие, а не календарные дни, в соответствии с графиком его работы в учреждении. Выходные дни исключаются из расчета на основании ряда норм законодательства.

Специального порядка расчета среднего заработка за дни, проведенные на военных сборах, не установлено. Его производят в соответствии с положениями постановления Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» или постановления Правительства РФ от 06.09.2007 № 562 «Об утверждении Правил исчисления денежного содержания федеральных государственных гражданских служащих».

Основанием для расчета среднего заработка работника за время его нахождения на сборах служит Справка о прохождении военных сборов по форме, утвержденной в приложении 2 к Постановлению № 333. По возвращении сотрудник предоставляет ее по месту работы, и в соответствии с данными этой справки определяется количество дней, подлежащих оплате, исходя из графика работы, установленного в учреждении, то есть без учета выходных дней.

### НДФЛ

В статье 217 НК РФ поименованы доходы, освобождаемые от налогообложения НДФЛ. Упомянуты там и доходы, полученные лицами, призванными на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов (п. 29 ст. 217 НК РФ). Однако средний заработок, выплаченный работнику за период прохождения им военных сборов, в этот перечень не входит и облагается НДФЛ на общих основаниях (письмо Минфина России от 10.11.2009 № 03-04-05-02/13).

### Страховые взносы

Согласно части 1 статьи 7 Закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской

Работнику за время прохождения военных сборов следует выплатить средний заработок за рабочие, а не календарные дни, в соответствии с графиком его работы в учреждении.

В период военных сборов работник трудовую функцию фактически не осуществляет.

Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц в рамках трудовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Перечень выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами, приведен в части 1 статьи 9 Закона № 212-ФЗ. Средняя заработная плата, выплачиваемая работникам за дни военных сборов, облагается обязательными страховыми взносами. Такие разъяснения содержатся в письмах Минтруда России от 17.02.2014 № 17-4/В-54, Минздравсоцразвития России от 15.03.2011 № 784-19, а также в письме ПФР от 29.07.2014 № НП-30-26/9660, ФСС России № 17-03-10/08-2786П. Данная позиция поддержана в письмах Минфина России от 11.11.2011 № 03-03-06/2/170, ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985 (далее – письмо ФСС РФ № 14-03-11/08-13985).

Сумма среднего заработка, выплаченная работнику за период прохождения им военных сборов, облагается также страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в общеустановленном порядке. В письме ФСС РФ № 14-03-11/08-13985 рассмотрен вопрос о начислении на сумму среднего заработка за дни, проведенные на военных сборах, страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В соответствии с пунктом 1 статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» объектом обложения страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

В письме ФСС РФ № 14-03-11/08-13985 сделан однозначный вывод: выплаты среднего заработка работникам в период прохождения ими военных сборов облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке на основании части 1 статьи 7 Закона № 212-ФЗ и пункта 1 статьи 20.1 Закона № 125-ФЗ.

На практике встречается и противоположная позиция. Она основывается на том, что выплата среднего заработка работнику организации на период военных сборов осуществляется согласно пункту 2 статьи 6 Закона № 53-ФЗ, а не в связи с выполнением им определенной трудовой функции на основании трудового договора.

То есть в период военных сборов работник трудовую функцию фактически не осуществляет. Поэтому объекта обложения страховыми взносами согласно положениям Закона № 212-ФЗ для организации не возникает. Эта позиция отражена в постановлении ФАС Уральского округа от 20.02.2013 № Ф09-14476/12 по делу № А60-26724/2012 (определением ВАС РФ от 31.05.2013 № ВАС-6428/13 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

### Государственная компенсация

Согласно пункту 7 статьи 1 Закона № 53-ФЗ, расходы, понесенные организациями и гражданами в связи с призывом на военные сборы, являются расходным обязательством Российской Федерации. То есть государство выплачивает компенсацию за счет средств федерального бюджета, выделенных на эти цели Минобороны России.

Порядок процедуры определен постановлением Правительства РФ от 01.12.2004 № 704 «О порядке компенсации расходов, понесенных организациями и гражданами Российской Федерации в связи с реализацией Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе» (далее – Постановление № 704). В отношении расходов, понесенных организацией на военные сборы, выплата компенсации осуществляется путем перечисления на счета получателей средств в пределах лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов по соответствующим кодам бюджетной классификации.

В соответствии с пунктом 5 Постановления № 704 выплата компенсации осуществляется на основании представляемых сведений о размере фактических расходов (с указанием банковских реквизитов счетов для перечисления компенсации). Для подтверждения указанных расходов

учреждению необходимо направить в военный комиссариат, осуществлявший призыв работника, письмо на официальном бланке учреждения, подписанное руководителем учреждения и скрепленное печатью, с просьбой о компенсации произведенных расходов. К письму необходимо приложить копии заверенных в установленном порядке документов, подтверждающих произведенные расходы.

К указанным документам относятся:

- копия Справки о прохождении военных сборов по форме, утвержденной в приложении 2 к Постановлению № 333;
- копия приказа об освобождении работника от работы на период прохождения военных сборов;
- выписка (копия) из Табеля учета использования рабочего времени (ф. 0504421);
- расчет среднего заработка;
- копия документа, подтверждающего выплату среднего заработка;
- расчет страховых взносов на сумму среднего заработка;
- копии платежных документов, подтверждающих перечисление страховых взносов;
- реквизиты организации, в том числе банковские реквизиты для перечисления компенсации (п. 5 Постановления № 704).

В учете учреждения сумма компенсации фактических расходов, понесенных работодателем в связи с призывом работника на военные сборы, независимо от источника, из которого производилась выплата, является доходом бюджетного учреждения и отражается по статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ как компенсация затрат государственных (муниципальных) учреждений.

В учете бюджетного учреждения компенсация расходов военным комиссариатом отражается записями в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 16 декабря 2010 г. № 174н:

Дебет 020531560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг» Кредит 040110130 «Доходы от оказания платных услуг»

– предъявлена военкомату сумма для компенсации расходов учреждения на выплату среднего заработка;

Дебет 020111510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» Кредит 020531660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»

### Внимание!

Если какие-либо из расходов, подлежащих компенсации, не производились или не могут быть подтверждены ввиду отсутствия соответствующих документов, то в сведениях, направляемых в военный комиссариат, такие виды расходов не указываются (письмо Минфина России от 27.05.2008 № 03-04-07-02/11).

– поступила на лицевой счет сумма компенсации расходов учреждения от военного комиссариата с одновременным отражением на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения».

В учете казенного учреждения, наделенного отдельными полномочиями администратора доходов по начислению и учету платежей в бюджет, записи делаются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бюджетного учета (утв. приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н). На сумму предъявленных казенным учреждением военному комиссариату расходов, подлежащих возмещению, оформляется запись:

Дебет 020531560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг» Кредит 040110130 «Доходы от оказания платных услуг»

– предъявлена военкомату сумма для компенсации расходов учреждения на выплату среднего заработка.

Передача администратору доходов, осуществляющему полномочия по администрированию кассовых поступлений, сумм начисленных доходов, подлежащих возмещению военным комиссариатом в доход бюджета, казенным учреждением отражается записью:

Дебет 130404130 «Внутриведомственные расчеты по доходам от оказания платных услуг» Кредит 130305730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет»

– отражена задолженность казенного учреждения перед бюджетом в сумме возмещения выплаченного среднего заработка и начисленных на него страховых взносов.

Для уведомления об ожидаемом поступлении в бюджет указанных сумм доходов казенным учреждением в адрес администратора, осуществляющего полномочия по администрированию кассовых поступлений, направляется Извещение (ф. 0504805) в двух экземплярах. После получения Извещения (ф. 0504805) от администратора доходов, осуществляющего полномочия по администрированию кассовых поступлений, о фактическом поступлении в бюджет



указанных денежных средств казенным учреждением производится запись:

Дебет 1 30305 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет» Кредит 120531 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг»

- отражено исполнение обязательства по перечислению в доход бюджета суммы выплаченного среднего заработка и начисленных на него страховых взносов.

## Налог на прибыль

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы налога на прибыль, приведен в статье 251 НК РФ. Денежные средства, полученные от военных комиссариатов в качестве компенсации расходов учреждения, связанных с выплатой среднего заработка работникам, призванным на военные сборы, в этот список не включены. Таким образом, компенсация произведенных расходов, связанная с реализацией положений

Закона № 53-ФЗ и выплаченная организации за счет бюджетных средств, подлежит учету при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

Отметим, что, согласно положениям пункта 6 статьи 255 НК РФ, при исчислении налога на прибыль бюджетные (автономные) учреждения могут учесть в составе расходов на оплату труда суммы начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время военных сборов. А компенсация, полученная от военкомата, учитывается как внереализационный доход учреждения.

Аналогичная ситуация и для казенных учреждений. Расходы казенного учреждения, произведенные за счет лимитов бюджетных обязательств, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Сумма полученной налогоплательщиком компенсации расходов, связанных с призывом работника на военные сборы, учитывается в составе внереализационных доходов в целях налогообложения прибыли в соответствии со статьей 250 НК РФ.



**Е. М. Лазукова, Е. Н. Королева**, служба Правового консалтинга ГАРАНТ

## Обособленные подразделения: ведение кассовой книги

Организация имеет два обособленных подразделения. Возможна ли единая сквозная нумерация приходных кассовых ордеров и расходных кассовых ордеров в кассовой книге или нужно вести отдельную последовательную нумерацию первичных документов по головной организации и по каждому обособленному подразделению?

Каждое обособленное подразделение, в котором ведутся кассовые операции, независимо от того, сдает оно денежную наличность в банк или в головную организацию, должно вести кассовую книгу.

Поступающие в кассу наличные деньги, за исключением наличных денег, принятых при осуществлении деятельности платежного агента, банковского платежного агента (субагента), и выдаваемые из кассы наличные деньги юридическое лицо учитывает в кассовой книге. На это указывает пункт 4.6 Указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее – Указание № 3210-У).

Каждое обособленное подразделение, в котором ведутся кассовые операции,

независимо от того, сдает оно денежную наличность в банк или в головную организацию, должно вести кассовую книгу.

Отметим, что в Указании № 3210-У данное требование напрямую не закреплено. Оно вытекает из общего порядка учета денежной наличности, предполагающего внесение в кассовую книгу записей о каждом факте приема и выдачи наличности (абз. 3 подп. 4.6 п. 4 Указания № 3210-У).

Содержится это требование и в письме Банка России от 04.05.2012 № 29-1-1-6/3255, разъясняющем аналогичные нормы Положения Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой



Номера и даты кассовых ордеров должны проставляться по порядку их оформления и регистрации.

Банка России на территории Российской Федерации». (См. также постановления Девятого Арбитражного апелляционного суда от 30.12.2014 № 09АП-53806/14, Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2015 № 11АП-12453/15, Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.09.2015 № 07АП-8273/15, Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2015 № 14АП-6689/15 и др.).

Записи в кассовой книге 0310004 осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру 0310001 (ПКО), расходному кассовому ордеру 0310002 (РКО), оформленными, соответственно, на полученные, выданные наличные деньги (полное оприходование в кассу наличных денег) (абз. 3 подп. 4.6 Указания № 3210-У).

Унифицированные формы приходного кассового ордера (форма № КО-1), расходного кассового ордера (форма № КО-2), кассовой книги (форма № КО-4), а также указания по их заполнению утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (далее – Постановление № 88). Отметим, что указанные формы в настоящее время являются обязательными к применению (письмо Минфина России от 06.05.2013 № 03-03-06/1/15770). Как форма № КО-1, так и форма № КО-2 предусматривают реквизит «номер документа».

Вместе с тем конкретный порядок нумерации кассовых ордеров на законодательном уровне в настоящее время не закреплен. О порядке нумерации РКО и ПКО ничего не говорится в Указаниях № 3210-У и Постановлении № 88, а Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) вообще не называет «номер» в качестве обязательного реквизита первичного документа (ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Более того, законодательство о бухгалтерском учете не раскрывает смысловое значение понятия «номер документа».

В других отраслях законодательства РФ встречаются различные трактовки данного понятия. Например, в пункте 3.1.6 Инструкции по делопроизводству в органах мэрии города (утв. постановлением мэрии г. Череповца Вологодской области от 23.11.2009 № 4161) указано, что номер документа – это условное цифровое обозначение документа с целью обеспечения его учета и последующего поиска.

В Порядке работы с письменными и устными обращениями граждан

в Департаменте жилищной политики и жилищного фонда города Москвы (Приложение 1 к распоряжению Департамента жилищной политики и жилищного фонда г. Москвы от 30.12.2011 № 2010) данный термин расшифровывается как порядковый номер для распоряжений, протоколов, приказов; для писем, поручений и служебной корреспонденции – это входящий или исходящий номер).

Инструкция по делопроизводству в Федеральной службе государственной статистики (утв. приказом Федеральной службы государственной статистики от 15.01.2014 № 32) под номером документа подразумевает порядковый номер документа с начала календарного года в пределах выделенного документопотока, автоматически формируемый в СЭД при регистрации документа.

Таким образом, основным признаком рассматриваемого реквизита являются его уникальность и последовательность присвоения во времени. То есть номер документа должен обеспечивать привязку факта хозяйственной жизни, оформляемого данным документом, к хронологии событий.

Здесь напомним, что на основании части 3 статьи 9 Закона № 402-ФЗ любой первичный учетный документ (в том числе и кассовый ордер) должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Фактом хозяйственной жизни признаются сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (п. 8 ст. 3 Закона № 402-ФЗ).

Таким образом, кассовый ордер (РКО или ПКО) должен составляться непосредственно в момент свершения такого факта хозяйственной жизни, как прием в кассу или выдача из кассы наличных денег. Соответственно, номера и даты кассовых ордеров должны проставляться по порядку их оформления и регистрации. То есть, по сути, можно сказать, что все ПКО и РКО, оформляемые юридическим лицом, в том числе оформляемые в его обособленных подразделениях, должны иметь сквозную нумерацию в хронологическом порядке.

Следовательно, ведение единой (сквозной) нумерации приходных и расходных кассовых ордеров в организациях,

имеющих обособленные подразделения, равно как и в организациях, таких подразделениях не имеющих, не только возможно, но и является наиболее правильным.

В то же время, так как на законодательном уровне такой порядок нумерации не закреплен, его нарушение, по сути, не приводит к нарушению каких-либо правовых норм. Не предусмотрено и ответственности за нарушение нумерации кассовых ордеров.

В реальности организациям, у которых на балансе состоят несколько обособленных подразделений, организовать ведение сквозной нумерации ПКО и РКО достаточно проблематично, так как для реализации единой нумерации подразделениям необходимо находиться в постоянном контакте (постоянной связи друг с другом в течение дня), чему является препятствием территориальная удаленность подразделений друг от друга. Поэтому для нумерации ПКО и РКО обособленных подразделений нередко используются индексы, дроби и др. варианты присвоения порядковых номеров.

В этой связи отметим, что создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота,

исходя из размеров самой фирмы, ее внутренней структуры, а также интенсивности хозяйственных операций (п. 15 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), а также Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105)).

В связи с этим принцип (способ) нумерации первичных документов в рамках применяемых правил документооборота и технологии обработки учетной документации целесообразно определить внутренним распорядительным документом организации (пункты 4 и 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Принятое решение в составе учетной политики подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации (п. 8 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Таким образом, организация, имеющая обособленные подразделения, может самостоятельно разработать порядок нумерации кассовых ордеров, в том числе вести единую (сквозную) нумерацию ПКО и РКО в целом по организации. 🟡

Для нумерации ПКО и РКО обособленных подразделений нередко используются индексы, дроби и др. варианты присвоения порядковых номеров.

**В.Ф. Мирошкина, В.Н. Горностаев, служба Правового консалтинга ГАРАНТ**

## «Правильные» документы для шиномонтажных работ

Организация через подотчетное лицо оплатила индивидуальному предпринимателю, являющемуся плательщиком ЕНВД и не применяющему ККТ, шиномонтажные работы в отношении автомобиля, принадлежащего организации. В бухгалтерию сотрудник сдал авансовый отчет с приложением товарного чека на услуги шиномонтажа без кассового чека. Печать на товарном чеке имеется. Указанный документ был возвращен сотруднику с предложением принести кассовый чек либо заменить товарный чек на бланк строгой отчетности. Вместо этого работник представил заказ-наряд на шиномонтажные работы, оформленный на организацию. Можно ли принять к оплате данный заказ-наряд, который не является бланком строгой отчетности и не содержит все необходимые реквизиты?

Контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке

всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием



На уплату ЕНВД может переводиться предпринимательская деятельность в сфере оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.

платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Таковы положения пункта 1 статьи 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее – Закон № 54-ФЗ).

В случаях приобретения организацией за наличный расчет товаров (работ, услуг) у индивидуальных предпринимателей (далее – ИП), применяющих систему налогообложения в виде ЕНВД, следует учитывать, что Законом № 54-ФЗ для таких лиц установлен особый порядок оформления документов.

В соответствии с пунктом 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, организации и ИП, являющиеся плательщиками ЕНВД, не подпадающие под действие пунктов 2 и 3 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)). Указанный документ выдается в момент оплаты товара (работы, услуги) и должен содержать следующие сведения:

- наименование документа;
- порядковый номер документа, дату его выдачи;

- наименование для организации (фамилия, имя, отчество – для ИП);
- ИНН, присвоенный организации (ИП), выдавшей (выдавшему) документ;
- наименование и количество оплачиваемых приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- сумму оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты, в рублях;
- должность, фамилию и инициалы лица, выдавшего документ, и его личную подпись.

Из положений пункта 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ следует, что ИП могут не использовать ККТ при одновременном выполнении следующих условий:

- ИП применяет систему налогообложения в виде ЕНВД;
- ИП не подпадает под действие пунктов 2 и 3 статьи 2 Закона № 54-ФЗ;
- ИП по требованию покупателя (клиента) выдает документ, подтверждающий прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу). Указанный документ должен соответствовать требованиям пункта 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ (см. также письмо Минэкономразвития России от 08.04.2010 № Д05-1018).

Следовательно, ИП, применяющий систему налогообложения в виде ЕНВД в отношении деятельности по оказанию определенных услуг, подпадает под действие пункта 2 статьи 2 Закона № 54-ФЗ только в случае, когда он оказывает услуги непосредственно населению. В этом случае, согласно пункту 2 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, ИП обязан осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт либо с применением ККТ, либо без применения ККТ, но при условии выдачи им соответствующих БСО.

Следует отметить, что в нашем случае шиномонтажные работы выполнены для юридического лица через его представителя (подотчетное лицо), поэтому ИП следует руководствоваться пунктом 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности может переводиться предпринимательская деятельность в сфере оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.



Отсутствие претензий по объему, качеству и стоимости выполненных работ заказчик подтверждает подписью в заказ-наряде.

К таким услугам относятся платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению (утв. постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163, далее – ОКУН) (ст. 346.27 НК РФ).

В разделе «Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования» (код 017000) ОКУН предусмотрен такой вид услуг, как шиномонтажные работы.

Документами, подтверждающими факт оплаты товаров (работ, услуг), являются чеки ККТ, квитанции к ПКО, бланки строгой отчетности, а при приобретении услуг у организаций и индивидуальных предпринимателей – плательщиков ЕНВД, не подпадающих под действие пункта 2 и 3 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, – товарные чеки, квитанции или другие документы, соответствующие установленным требованиям.

В письме Минфина России от 22.10.2009 № 03-01-15/9-470 дано разъяснение формулировки «другой документ»: Законом № 54-ФЗ в качестве наименования выдаваемого документа наряду с некоторыми примерами таких документов (товарный чек, квитанция) использовано обобщенное название «другой документ, подтверждающий прием денежных средств» и установлено его содержание. Сказанное, на наш взгляд, означает, что главное в указанном документе не его название (товарный чек, акт, квитанция, заказ-наряд и прочее), а перечень необходимых реквизитов, указанный в пункте 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, то есть его содержание.

Отметим, что при осуществлении шиномонтажных работ специализированными сервисными мастерскими оформление договора на выполнение работ производится в соответствии с требованиями пункта 15 Правил оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств (утв. постановлением Правительства РФ от 11.04.2001 № 290, далее – Правила).

Такой договор заключается в письменной форме (заказ-наряд, квитанция или иной документ) и должен содержать, в частности, следующие сведения:

- фирменное наименование и место нахождения организации-исполнителя (для ИП – фамилия, имя, отчество,

сведения о государственной регистрации);

- марку, модель автотранспортного средства, государственный номерной знак;
- перечень выполняемых работ, их стоимость и количество;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, принимающего заказ, его подпись.


Отсутствие претензий по объему, качеству и стоимости выполненных работ заказчик подтверждает подписью в заказ-наряде. По окончании работ заказчик получает заказ-наряд с отметкой об оплате.

Если же договор исполняется в присутствии потребителя (подкачка шин, диагностические работы, некоторые работы технического обслуживания и ремонта, мойка, шиномонтаж и другие), он может оформляться путем выдачи квитанции, жетона, талона, кассового чека и т.п. (п. 17 Правил).

Из указанной в вопросе информации о содержании заказ-наряда усматривается, что в документе недостаточно сведений, одновременно соответствующих как требованиям пункта 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ, так и пункта 15 Правил, а именно:

- в наименовании для ИП не расшифрованы имя, отчество;
- не указаны должность, фамилия и инициалы лица, выдавшего документ. В связи с тем, что действующее законодательство не регламентирует способ заполнения, а также порядок изготовления документов, представляемых плательщиками ЕНВД, все обязательные реквизиты могут быть указаны в заказ-наряде, оформляемом плательщиком ЕНВД от руки, автоматизированным или комбинированным способом.

Таким образом, подотчетное лицо может обратиться в сервисную организацию для внесения в заказ-наряд недостающих сведений.

Считаем, что приведенный в соответствии с требованиями пункта 2.1 статьи 2 Закона № 54-ФЗ заказ-наряд, приложенный подотчетным лицом к авансовому отчету, будет являться основанием для списания с работника суммы произведенного расхода. Одновременно заказ-наряд будет служить и подтверждением факта оказания услуги (письмо Минфина России от 19.01.2010 № 03-03-06/4/2). 



М.В. Пивоварова, В.Н. Горностаев, служба Правового консалтинга ГАРАНТ

## Как учесть расходы на декорирование здания?

Здание является офисным зданием, а не торговым центром. Основной вид деятельности организации – сдача офисных помещений в аренду. Можно ли учесть в качестве расходов по налогу на прибыль стоимость декорирования офисного здания? Можно ли принять по таким расходам НДС к вычету? Надо ли учитывать в качестве основных средств стоимость дорогостоящих новогодних украшений?

### Налог на прибыль

Сразу оговоримся, что с 1 января 2016 года действует, в частности, новый «стоимостной» критерий: амортизируемым признается имущество первоначальной стоимостью более 100 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). Но поскольку применяться этот критерий будет только к объектам, введенным в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 года, мы будем при ответе опираться на прежнюю редакцию Налогового кодекса РФ. Ведь очевидно, что объекты, перечисленные в вопросе, были приобретены и введены в эксплуатацию до Нового года.

Итак, согласно пункту 1 статьи 256 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2016 года), амортизируемым имуществом в целях налогообложения прибыли признается, в частности, имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Пунктом 1 статьи 257 НК РФ предусмотрено, что под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Таким образом, одним из основных условий, которое непременно должно выполняться при решении вопроса об отнесении приобретенного имущества в состав амортизируемого, является использование

его в деятельности организации с целью получения дохода.

Имущество, не используемое в деятельности, направленной на получение дохода, для целей налогообложения прибыли, по мнению Минфина России, не может быть признано амортизируемым (письмо Минфина России от 04.07.2011 № 03-03-06/2/108).

Нам не удалось обнаружить разъяснений финансовых и контролирующих органов, касающихся учета затрат именно на новогоднее оформление офисного здания. Однако в общем случае позиция контролирующих органов такова: подобные расходы не являются расходами, непосредственно связанными с деятельностью, направленной на получение дохода, поэтому учитываться в целях налогообложения прибыли не должны (письма Минфина России от 25.05.2007 № 03-03-06/1/311, от 08.09.2008 № 03-11-04/2/135, УМНС по г. Москве от 22.01.2004 № 26-08/4777).

Следовательно, если объект изначально не квалифицирован как амортизируемое имущество, то в этом случае для целей налогового учета нет необходимости включать его в амортизационную группу, соответственно и амортизация по таким объектам не начисляется.

Отметим, что ранее Минфин России выражал иное мнение, которое заключалось в следующем: имущество непромышленного назначения признается амортизируемым, но признать амортизационные отчисления в составе расходов для целей исчисления налога на прибыль нельзя на основании пункта 49 статьи 270 НК РФ, как не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ (письма Минфина России от 21.04.2006 № 03-03-04/1/367, от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/236).

С 1 января 2016 года действует, в частности, новый «стоимостной» критерий: амортизируемым признается имущество первоначальной стоимостью более 100 000 руб.



Напомним, что в соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). При этом расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком с целью получения дохода.

Следовательно, руководствуясь позицией Минфина России, независимо от того, будет признано имущество амортизируемым или нет, расходы на новогоднее оформление ни при каких обстоятельствах не подлежат включению в состав расходов.

В то же время, по нашему мнению, организация может попытаться доказать правомерность расходов на новогоднее украшение здания в составе амортизируемого имущества, если кроме стоимостного критерия оно соответствует всем иным условиям, приведенным в статьях 256, 257 НК РФ, а не соответствующее стоимостному критерию (в том числе услуги по оформлению здания) – в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией в соответствии с подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Свою позицию можно обосновать тем, что в настоящее время праздничное оформление офиса стало обычаем делового оборота и направлено как на поддержание имиджа организации перед деловыми партнерами, так и на создание должного впечатления перед клиентами (в том числе для привлечения новых арендаторов) организации (см. постановление ФАС Уральского округа от 19.06.2008 № Ф09-4255/08-С2, постановление ФАС Московского округа от 26.01.2009 № КА-А40/13294-08).

То есть указанные расходы произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом несущественно то, что отсутствует прямая связь между понесенными

затратами и получением дохода. Ведь основной критерий пункта 1 статьи 252 НК РФ, установленный для признания расходов, – направленность расходов на получение доходов.

Конституционный суд РФ в определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П указал, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Пленум Высшего арбитражного суда РФ в постановлении от 12.10.2006 № 53 указал, что установление наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Также из анализа арбитражной практики следует, что судьи в случае, когда организация может доказать производственную направленность своих расходов, признают имущество непромышленного назначения (например, сауны, имущество спортзала, стоянки для автомобилей, кофемашины, ковры, подставки для цветов, телевизор и т.д.) в составе амортизируемого и, более того, признают правомерность начисления амортизации по таким объектам в составе расходов (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2009 № А56-14177/2007, ФАС Московского округа от 05.11.2008 № КА-А40/10237-08).

В случае недоказанности производственной направленности осуществленных расходов судьи принимают точку зрения налоговых органов (постановление ФАС Московского округа от 23.04.2008 № КА-А40/1258-08).

Иными словами, судебная практика придерживается мнения, что, если спорные

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности.

расходы не направлены на получение дохода, экономически неэффективны и не относятся к рекламной деятельности налогоплательщика, такие расходы не обоснованы (см., например, постановления ФАС Волго-Вятского округа от 15.03.2006 № А29-1822/2005а, ФАС Западно-Сибирского округа от 15.12.2010 № А70-6645/2009, ФАС Поволжского округа от 01.10.2009 № А55-1113/2009).

Таким образом, учитывая все сказанное выше, можно говорить о том, что включение новогодних украшений в состав амортизируемого имущества и амортизационных отчислений в состав расходов с большей долей вероятности приведет к возникновению спора с налоговыми органами. При этом правомерность такой позиции организации в настоящее время может быть определена только в судебном порядке.

### Срок полезного использования в налоговом учете

Согласно пункту 1 статьи 258 НК РФ, амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (далее – Классификация). Отметим, что в Классификации имущество, связанное с декорированием здания, не упомянуто.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Вместе с тем полагаем, что, например, световой занавес может быть отнесен к четвертой амортизационной группе «Электрооборудование прочее, не включенное в другие группировки» со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно (см., например,

постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.07.2012 № Ф01-2501/12 по делу № А29-10593/2010).

### НДС

Обязательные условия, при которых «входной» НДС может быть принят к вычету, установлены в пункте 2 статьи 171 и пункте 1 статьи 172 НК РФ. Вычетам подлежат суммы налога при выполнении трех условий:

- товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ), что должно быть подтверждено соответствующими документами;
- товары (работы, услуги) должны использоваться в деятельности, облагаемой НДС, или быть предназначены для перепродажи (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ);
- налогоплательщик должен получить от поставщика счет-фактуру (п. 2 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Как мы видим, одно из таких условий – использование приобретенных товаров (работ, услуг) в деятельности, облагаемой НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ).

Если следовать позиции Минфина России, в рассматриваемой ситуации организация не может возместить «входной» НДС по приобретенным для оформления здания материалам и услугам, так как материалы и услуги не предназначены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ.

Кроме того, «входной» НДС нельзя учесть и в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Дело в том, что все случаи отнесения сумм НДС в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль перечислены в статье 170 НК РФ. А рассматриваемая ситуация в этой статье не поименована.

Если для оформления здания используются товарно-материальные ценности, НДС при приобретении которых ранее был принят к вычету, то налог придется восстановить. Несмотря на то что прямой нормы о восстановлении налога при использовании ТМЦ в непроизводственных целях в пункте 3 статьи 170 НК РФ нет, вероятнее всего налоговые органы будут настаивать на его восстановлении по аналогии с другими случаями непроизводственного использования запасов (см., например, письма Минфина России от 04.07.2011 № 03-03-06/1/387, от 07.06.2011 № 03-03-06/1/332).

**Включение новогодних украшений в состав амортизируемого имущества и амортизационных отчислений в состав расходов с большей долей вероятности приведет к возникновению спора с налоговыми органами.**





# ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ