



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№2 | 2016

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Загранкомандировка:  
учет расходов  
и возмещение  
(возврат)  
подотчетных  
сумм**

с. 12

**Внутренний  
контроль  
учета запасов  
организации**

с. 29

**Алименты:  
исчисляем,  
удерживаем,  
перечисляем**

с. 35

**Заем от  
учредителя –  
физического  
лица**

с. 46

[www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)

Из истории нашей профессии

**СИВЕРС**

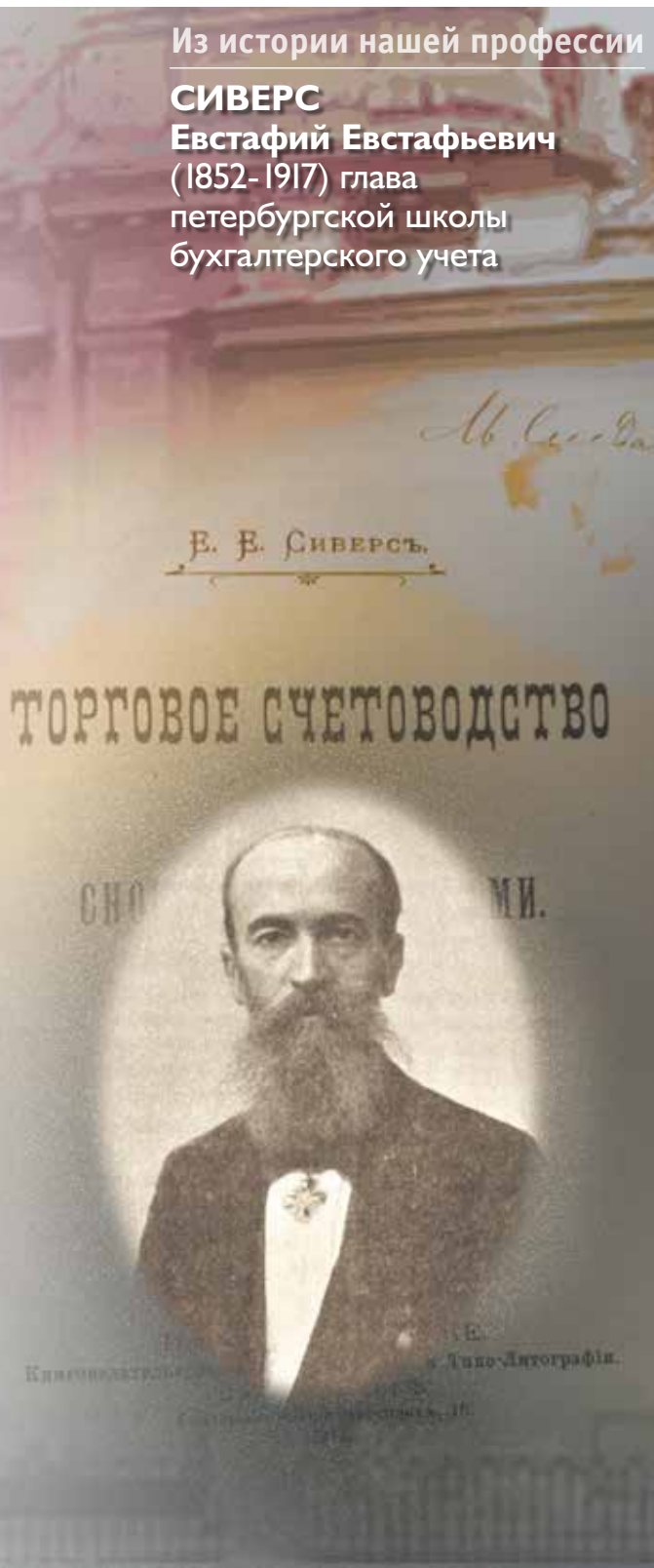
**Евстафий Евстафьевич**  
(1852-1917) глава  
петербургской школы  
бухгалтерского учета

**Знания о практике  
учета Сиверс назвал  
счетоводством,  
а науку об учете –  
счетоведением.  
Такой подход стал  
общепризнанным  
в русской учетной  
литературе вплоть  
до 1929 г.**

В теории учета Сиверс выделял две части: теорию учета (теорию бухгалтерского учета в общем смысле) и теорию книг, где излагается методика ведения различных регистров, причем под регистрами понимались только книги.

Сиверс известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами.

Значение, придаваемое Сиверсом мене в образовании двойной записи, привело его к выводу, что сама двойная запись является основным законом бухгалтерского учета.





## **Уважаемые коллеги!**

Конец марта – непростой период для бухгалтеров, ведь на него приходится сдача годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Многим бухгалтерам предстоит выдержать своего рода экзамен – аудиторскую проверку подготовленной ими отчетности.

Уверена, что члены ИПБ Московского региона пройдут этот период с честью, не испытывая излишних волнений и сомнений. Система постоянного повышения профессионального уровня, созданная в Институте, позволяет нашим членам всегда быть уверенными в правильности своих «учетных» решений.

Удачи вам и приращения чистых активов!

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

## 15 РЕКОМЕНДАЦИИ МИНФИНА РОССИИ АУДИТОРАМ: ТЕСТ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА



Письмом от 22.01.2016 № 07-04-09/2355 Минфин России направил ежегодные Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год. Для бухгалтеров этот документ не менее важен, так как является ориентиром в выборе фактически применяемых способов отражения хозяйственных ситуаций в учете. **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог Группы компаний Energy Consulting, HLB Russian Group, комментирует наиболее интересные разъяснения.

## 24 УЧЕТ АВТОМОБИЛЬНЫХ ШИН И АККУМУЛЯТОРОВ



**В.Ю. ГАЛЕНКО**, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж», продолжает рассмотрение вопроса об организации учета в компаниях, имеющих большой парк автомобильного транспорта и специальной техники. На этот раз он остановился на особенностях учета таких дорогостоящих расходных материалов, как автомобильные шины и аккумуляторы.

## 40 ОПЛАТА ТРУДА В УЧРЕЖДЕНИЯХ ПО БЛАГОУСТРОЙСТВУ



При расчете заработной платы работникам учреждений, основным видом деятельности которых является благоустройство территорий, у бухгалтеров возникает множество вопросов. Например, какой должна быть система оплаты труда (сдельной или повременной)? Об этом — в статье **Л.А. ЛАПТЕВОЙ**, редактора-эксперта журнала «Бюджетный учет».



### Место действия — Московский регион

2 Новости региона

### Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 6 Имущество, получаемое при ликвидации компании
- 7 Как учесть расходы на реализованные ценные бумаги
- 8 Служебная записка — оправдательный документ?  
**Д.В. Осипов**
- 8 Если налог не удержан
- 10 Когда можно представлять сведения о доходах на бумажных носителях
- 10 Налогообложение доходов переселенцев из Донецкой и Луганской областей
- 11 «Российские» доходы граждан Армении и Беларуси  
**К.В. Котов**

### Профессиональная бухгалтерия

- 12 Загранкомандировка: учет расходов и возмещение (возврат) подотчетных сумм  
**О.А. Шлычкова, А.В. Ивженко**
- 15 Рекомендации Минфина России аудиторам: тест для бухгалтера  
**А.М. Рабинович**
- 24 Учет автомобильных шин и аккумуляторов  
**В.Ю. Галенко**
- 29 Внутренний контроль учета запасов организации  
**Л.В. Чхугиашвили**
- 35 Алименты: исчисляем, удерживаем, перечисляем  
**Е.Н. Галичевская**
- 40 Оплата труда в учреждениях по благоустройству  
**Л.А. Лаптева**
- 44 «Несущественная» ошибка в счете-фактуре  
**Л.Г. Федорова, С.П. Родюшкин**
- 46 Заем от учредителя — физического лица  
**С.Ю. Овчинникова**

## Новости региона

### Л.И. Хоружий избрана председателем Совета по стандартам бухгалтерского учета



18 февраля 2016 года состоялось первое заседание Совета по стандартам бухгалтерского учета, созданного в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Совет призван выражать общественные интересы при разработке и издании федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, должен обеспечить соответствие российских стандартов потребностям пользователей бухгалтерской отчетности и современному уровню развития науки и практики бухгалтерского учета, единство системы требований к бухгалтерскому учету и условий для единообразного применения стандартов.

Совет решил ряд организационных вопросов. Председателем Совета избрана президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, докт. экон. наук, профессор **Л.И. Хоружий**. Заместителями председателя Совета избраны Е.В. Старовойтова и Л.З. Шнейдман. Совет утвердил регламент своей работы, план и график работы на 2016 год.

### Новая форма отчетности для страхователей

Федеральным законом от 29.12.2015 № 385-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений законодательных актов Российской Федерации, внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и особенностях увеличения страховой пенсии, фиксированной выплаты к страховой пенсии и социальных пенсий» с 1 апреля 2016 года для страхователей в ПФР «Сведения о застрахованных лицах» (форма СЗВ-М). Об этом сообщается на сайте Отделения ПФР по г. Москве и Московской области (<http://www.pfrf.ru>).

Страхователь ежемесячно, не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (месяцем), представляет по каждому работающему у него застрахованному лицу (включая граждан, которые заключили договоры гражданско-правового характера, по которым в соответствии с законодательством Российской Федерации о страховых взносах начисляются страховые взносы) следующие сведения:

- 1) страховой номер индивидуального лицевого счета (СНИЛС);
- 2) фамилия, имя, отчество;
- 3) идентификационный номер налогоплательщика.

С учетом выходных (праздничных) дней первую отчетность необходимо будет представить не позднее 10 мая 2016 года.

За непредставление в установленный срок сведений либо представление им неполных и (или) недостоверных сведений к страхователю применяются финансовые санкции в размере 500 руб. в отношении каждого застрахованного лица.

В связи с введением новой формы ПФР напоминает страхователям-работодателям о необходимости регистрации работников в системе обязательного пенсионного страхования. При



заключении трудового договора или договора гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством РФ начисляются страховые взносы, с застрахованным лицом, не зарегистрированным в системе обязательного пенсионного страхования, необходимо в оперативном порядке представить на данное лицо анкету застрахованного лица в территориальный орган ПФР.

### Москва предлагает малому и среднему бизнесу недвижимость



Московские власти сформировали для предпринимателей конкретные предложения по аренде более чем 60 тыс. кв. метров недвижимости, на которых представители малого и среднего бизнеса смогут не только начать свое дело, но и расширить уже имеющийся бизнес. Сообщение об этом размещено на сайте Департамента науки, промышленной политики и предпринимательства г. Москвы (<http://dnpp.mos.ru>).

За информацией об условиях предоставления площадей и мерах поддержки малого и среднего бизнеса следует обращаться в столичный Штаб по защите прав и законных интересов субъектов инвестиционной и предпринимательской деятельности. Представители штаба ответят на все вопросы по телефону либо во время индивидуальных встреч с каждым из предпринимателей.

Предпринимателям предоставят всю необходимую информацию о расположенных в Москве объектах недвижимости (находящихся как в государственной, так и в частной собственности), предлагаемых для передачи в аренду с различным функциональным назначением в целях дальнейшего развития бизнеса.

Телефон «Горячей линии»: +7 (495) 620-20-45, график работы: с 9.00 до 21.00 ежедневно. Также предприниматели

могут обратиться через электронную приемную на сайте [www.shtab.mos.ru](http://www.shtab.mos.ru) или написать обращение на электронную почту [sos.shtab@mos.ru](mailto:sos.shtab@mos.ru).

### Московское отделение ФСС организует тренинги для страхователей

Как сообщается на сайте ГУ Московского регионального отделения ФСС РФ (<http://r77.fss.ru>), на базе Филиала № 3 организована работа по проведению бесплатных семинаров для страхователей и застрахованных лиц. Семинары-тренинги разработаны специально для руководителей, бухгалтеров, специалистов по охране труда и проводятся по самым волнующим вопросам обязательного социального страхования. Стать участниками семинаров-тренингов приглашают всех желающих.

Обязательным условием посещения семинара-тренинга является предварительная регистрация по телефонам 8 (499) 794-83-01 и 8 (495) 670-19 17 (горячая линия). Семинары проходят по адресу: Москва, 2-я улица Машиностроения, д. 11.

К примеру, 17 мая 2016 года в 11.00 состоится семинар «Актуальные вопросы назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством». На нем будут рассмотрены следующие вопросы:

- виды страхового обеспечения;
- обзор законодательства по вопросам назначения и выплаты пособий;
- особенности расчета пособий;
- выплата пособий при недостаточности средств на счетах работодателя;
- выплата пособий при банкротстве работодателя;
- возмещение выплаченных сумм работодателю за счет средств ФСС;
- порядок оформления и подачи документов для возмещения пособий.

### Индексация «детских» пособий

Московское областное отделение ФСС РФ (<http://r50.fss.ru>) напоминает страхователям, что с 1 февраля 2016 года государственные пособия гражданам, имеющим детей, проиндексированы на 7%. Размеры пособий будут следующими:

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских



- учреждениях в ранние сроки беременности, – 581, 73 руб.;
- единовременное пособие при рождении ребенка – 15 512,65 руб. (в случае рождения двух и более детей указанное пособие выплачивается на каждого ребенка);
  - минимальное ежемесячное пособие по уходу за первым ребенком – 2 908, 62 руб.;
  - минимальное ежемесячное пособие по уходу за вторым и последующими детьми – 5 817, 24 руб.

### Трудовые мигранты должны оформлять медсправки только в Миграционном центре в Сахарове

С 15 февраля 2016 года пройти медицинский осмотр и получить медицинские документы, необходимые для оформления или переоформления патента для работы в Москве, можно только в Миграционном центре в Сахарове в филиале ГБУ г. Москвы «Московский научно-практический центр дерматовенерологии и косметологии Департамента здравоохранения города Москвы». Стоимость услуги составляет 2300 руб. Об этом на своем сайте сообщает Департамент



экономической политики и развития г. Москвы (<http://depr.mos.ru>).

Медицинские документы, выданные до 15 февраля 2016 года другими медицинскими организациями, принимаются для оформления и переоформления патента до истечения срока их действия (3 месяца). Помимо услуги по медицинскому осмотру, на территории Многофункционального миграционного центра в Сахарове можно получить все прочие услуги, необходимые для формирования полного пакета документов на патент:

- заполнить заявление на получение или переоформление патента, подготовку и передачу полного пакета документов в УФМС России по г. Москве;
- оформить нотариально заверенный перевод паспорта;
- пройти тестирование на владение русским языком, знание истории России и основ законодательства Российской Федерации;
- приобрести полис добровольного медицинского страхования.

Подробную информацию о работе и услугах ММЦ в Сахарове можно узнать на сайте <http://mc.mos.ru/>.

### Кто станет лучшим страхователем 2015 года по обязательному пенсионному страхованию?

Отделение ПФР по г. Москве и Московской области объявило о старте 6-го ежегодного Всероссийского конкурса «Лучший страхователь 2015 года по обязательному пенсионному страхованию». Сообщение об этом размещено на сайте отделения (<http://www.pfrf.ru>).

Лучшие работодатели определяются конкурсной комиссией по ряду критериев:

- работодатель своевременно и в полном объеме перечисляет страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование на всех сотрудников, а также в установленные сроки и без ошибок представляет документы, необходимые для ведения персонифицированного учета, назначения и перерасчета пенсий;
- в коллективе 100% сотрудников зарегистрированы в системе обязательного пенсионного страхования. При приеме на работу лиц, не имеющих регистрации в системе обязательного пенсионного страхования,



работодатель своевременно производит регистрацию;

- в течение календарного года в адрес работодателя не зафиксировано жалоб о нарушениях законодательства об обязательном пенсионном и медицинском страховании. Средняя зарплата сотрудников на предприятии или организации выше суммы прожиточного минимума, утвержденного органами государственной власти субъекта РФ.

Дополнительно конкурсная комиссия может учитывать участие работодателя в софинансировании пенсионных накоплений сотрудников и представление в ПФР в электронном виде документов, необходимых для ведения персонального учета, назначения и перерасчета пенсий.

Выбор победителей конкурса проводится в четырех номинациях, определенных количеством сотрудников у работодателя: свыше 500 человек, от 100 до 500 человек, до 100 человек и индивидуальные предприниматели.

Итоги конкурса «Лучший страхователь 2015 года» будут подведены в мае 2016 года. Лучшие работодатели будут приглашены на торжественную церемонию для вручения им дипломов и наград.

### **Продлен срок обжалования результатов обследования недвижимости**

Собственникам зданий и помещений, включенных по итогам обследований 2014 года в Перечень объектов недвижимости, облагаемых налогом на имущество от кадастра, на 2016 год, продлили срок обжалования результатов таких обследований. Соответствующие поправки в постановление о Порядке определения вида фактического использования зданий утверждены

Правительством Москвы. Так сказано на сайте Департамента экономической политики и развития г. Москвы (<http://depr.mos.ru/>).

Обследования вида фактического использования объектов недвижимости проводятся в Москве Госинспекцией по недвижимости. Если обследованием было установлено, что имущество используется для торгово-офисных целей, такой объект недвижимости облагается налогом на имущество от кадастровой стоимости с года, следующего за годом обследования.

Этот порядок действует в Москве с 2014 года. Однако практика показала, что не все собственники своевременно узнали о новом законодательстве и, следовательно, не выясняли результаты проведенных обследований своих объектов и не перешли на уплату налога от кадастровой стоимости. Налоговые органы, установив факт неуплаты налога, начали уведомлять об этом таких собственников с конца прошлого года.

Согласно действующим нормам, собственник, не согласный с результатами обследования, вправе обратиться в Департамент экономической политики и развития города с заявлением о повторном мероприятии. Сделать он это должен до 30 марта года, следующего за тем, в котором было первичное обследование. Таким образом, для налогоплательщиков, у которых мероприятия по недвижимости проводились в 2014 году, сроки обжалования истекли.

Необходимо отметить, что в случае если акт обследования 2014 года будет успешно оспорен, соответствующий объект недвижимости будет исключен только из перечня на 2016 год. Иными словами, налоговые обязательства за 2015 год пересмотрены не будут.





Д.В. Осипов, Департамент финансов г. Москвы

## Имущество, получаемое при ликвидации компании

**?** Организация приняла решение о ликвидации. В процессе ликвидации акционеры получают имущество. Можно ли признать такое имущество дивидендами и, следовательно, применить к доходам в виде получаемого имущества пониженную налоговую ставку?



Д.В. Осипов

Согласно пункту 5 статьи 63 Гражданского кодекса РФ, выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной статьей 64 ГК РФ, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом со дня его утверждения.

Пунктом 1 статьи 64 ГК РФ определено, что при ликвидации юридического лица после погашения текущих расходов, необходимых для осуществления ликвидации, требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

- в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения;
- во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;
- в третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;
- в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

В соответствии с пунктом 8 статьи 63 ГК РФ оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество юридического лица передается его учредителям (участникам), имеющим вещные права на это имущество или корпоративные права в отношении юридического лица, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или учредительным документом юридического лица.

Получается, что акционеры в процессе ликвидации организации получают только то имущество, которое осталось после удовлетворения требований кредиторов, в частности, после расчетов по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды. Под обязательными платежами понимаются, в частности, налоговые платежи (п. 1 ст. 3 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 43 НК РФ установлено, что дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

В пункте 2 статьи 43 НК РФ содержится перечень не признающихся дивидендами выплат. Так, не признаются дивидендами выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации (подп. 1 п. 2 ст. 43 НК РФ).

Получается, что подпункт 1 пункта 2 статьи 43 НК РФ не признает дивидендами выплату, которая не превышает взнос акционера в уставный капитал организации, но не говорит о том, что дивидендами не признается выплата, которая этот взнос превышает. Учитывая данное обстоятельство, а также то, что акционеры в процессе ликвидации организации получают только имущество, которое осталось после расчетов по обязательным налоговым платежам в бюджет, считаю, что выплата, которая превышает взнос акционера в уставный капитал организации, может быть признана дивидендами со всеми вытекающими из этого последствиями.



Аналогичный вывод можно сделать из писем Минфина России от 05.06.2015 № 03-03-10/32629 и от 21.07.2015 № 03-03-06/1/41682.

Также следует отметить, что ранее Минфин России и контролирующий орган придерживались противоположного мнения. См., например, письмо Минфина России от 07.05.2009 № 03-03-06/1/307 или письмо ФНС России от 13.04.2009 № 3-2-06/39.

## Как учесть расходы на реализованные ценные бумаги

**?** Кредитная организация приобретает ценные бумаги и размещает их в разные портфели – инвестиционный и торговый. При этом в разных портфелях могут находиться ценные бумаги одного и того же эмитента. Как при реализации таких ценных бумаг правильно применить метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)?

Согласно статье 313 НК РФ, порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами установлены статьей 280 НК РФ.

В соответствии с пунктом 23 статьи 280 НК РФ при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой может выбрать метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Из писем Минфина России от 18.04.2012 № 03-03-06/2/37 и от 07.12.2012 № 03-03-06/2/130 следует, что раздельное применение метода списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) в части инвестиционного и торгового портфелей положениями главы 25 НК РФ не предусмотрено.

Таким образом, по мнению Минфина России, при реализации ценных бумаг одного эмитента, находящихся в разных портфелях, в расходах для целей налогообложения необходимо учитывать стоимость таких ценных бумаг, которые были приобретены первыми по времени независимо от того, в каком портфеле они находятся.

С данными выводами можно согласиться, однако необходимо учитывать, что они были актуальны только до 1 января 2015 года. С 1 января 2015 года вступило в силу изменение, внесенное в статью 329 НК РФ Федеральным законом от 28.12.2013 № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ).

Так, согласно статье 329 НК РФ (в редакции Закона № 420-ФЗ), банки и профессиональные участники рынка ценных бумаг вправе вести налоговый учет поступлений и выбытия ценных бумаг по соответствующим портфелям ценных бумаг, сформированным в зависимости от срока и целей их приобретения, в соответствии с требованиями Центрального банка Российской Федерации и (или) Министерства финансов Российской Федерации и применять один из методов, указанных в статье 280 НК РФ, в отношении каждого портфеля ценных бумаг. При этом порядок такого учета должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения.

Получается, что с 1 января 2015 года при реализации находящихся в разных портфелях ценных бумаг одного и того же эмитента из определенного портфеля в расходах для целей налогообложения необходимо учитывать стоимость таких ценных бумаг, которые были приобретены первыми по времени и размещены в данном определенном портфеле. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 24.02.2015 № 03-03-06/2/9067.

Есть мнение, что указанное выше изменение говорит о применении в отношении каждого портфеля разных методов, а не о применении в отношении каждого портфеля одного и того же метода. Однако это не так. Портфелей может быть более двух, например, торговый, среднесрочный инвестиционный и долгосрочный инвестиционный. Поскольку методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг всего два, то применить в отношении каждого портфеля разные методы будет фактически невозможно.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.



## Служебная записка – оправдательный документ?

- ❓ **Является ли служебная записка оправдательным документом, подтверждающим использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно?**

В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки.

Согласно пункту 7 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки (утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749, далее – Положение), фактический срок пребывания работника в месте командирования определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из служебной командировки.

В случае проезда работника к месту командирования и (или) обратно к месту работы на личном транспорте (легковом автомобиле, мотоцикле) фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из служебной командировки работодателю одновременно с оправдательными документами, подтверждающими использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, счета, квитанции, кассовые чеки и др.).

Из письма Минфина России от 20.04.2015 № 03-03-06/22368 следует, что в случае проезда работника к месту командирования и обратно к месту работы на личном транспорте, учитывая, что перечень оправдательных документов не закрыт, подтверждением фактического срока пребывания работника в служебной командировке, а также использования личного транспорта могут являться любые первичные документы, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, которые свидетельствуют о фактическом нахождении работника в пути к месту командирования и обратно. Служебная записка не является оправдательным документом, подтверждающим использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно.

Указанное предложение, содержащее вывод о том, что служебная записка не является оправдательным документом, подтверждающим использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно, не следует читать отдельно от другого текста, содержащегося в данном письме. Это предложение говорит лишь о том, что сама по себе служебная записка не является оправдательным документом. Если же помимо нее будут представлены оправдательные документы, перечень которых, как пишет Минфин России, является открытым, то расходы на использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно будут считаться документально подтвержденными.

Пункт 7 Положения тоже говорит об этом же. Он не отделяет служебную записку от других документов, а говорит об одновременном ее представлении вместе с оправдательными документами, подтверждающими использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно.

Следовательно, для документального подтверждения расходов на использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно можно представить служебную записку. При этом одновременно с ней должны быть представлены такие документы, как, в частности, путевой лист, счета, квитанции, кассовые чеки. ☺

Для документального подтверждения расходов на использование личного транспорта для проезда к месту командирования и обратно можно представить служебную записку.

**К. В. Котов**, заместитель начальника отдела ФНС России

## Если налог не удержан

- ❓ **Российская организация в рамках рекламной кампании своих товаров вручила физическому лицу (не состоящему с организацией в трудовых отношениях) приз стоимостью более 4000 руб. Возможности удержать НДФЛ у организации нет, иных доходов физическому лицу она не выплачивает. Организация подала в налоговую инспекцию сообщение о невозможности удержать налог и о сумме налога. Однако при проверке инспекция**

**указала, что организация должна была подать в отношении этого физического лица также справку о доходах по форме 2-НДФЛ и привлекла ее к ответственности по статье 126 НК РФ. Права ли инспекция?**

Пунктом 5 статьи 226 НК РФ предусмотрено, что при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога на доходы физических лиц налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

Форма сообщения о невозможности удержать налог и сумме налога и порядок его представления в налоговый орган утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно пункту 2 статьи 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма сведений о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сообщений о невозможности удержать налог и сумме налога утверждена приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и Рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников».

Обязанности налогового агента, предусмотренные статьей 230 НК РФ, возлагаются на организацию независимо от обязанностей, установленных статьей 226 НК РФ.

Таким образом, исполнение организацией обязанности по сообщению о невозможности удержать налог и сумме налога в соответствии с пунктом 5 статьи 226 НК РФ не освобождает организацию от обязанности представить сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов в соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ, в том числе если выплату налогоплательщику иных доходов, подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, организация не производит. Сведения о доходах (с признаком «1») и сообщения о невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога (с признаком 2) представляются налоговым агентом по форме 2-НДФЛ «Справка о доходах физических лиц за 20\_\_ год».

Вместе с тем в вынесенных по конкретным делам судебных актах было установлено, что налоговые агенты, представившие Справку с признаком «2», содержащую все необходимые сведения, подлежащие указанию в Справке с признаком «1», исполнили обязанности, установленные пунктом 5 статьи 226 и пунктом 2 статьи 230 НК РФ, так как указанные Справки содержали одну и ту же информацию.

В то же время следует учитывать, что в соответствии со статьей 6 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации», вступившие в законную силу судебные постановления федеральных судов, мировых судей и судов субъектов Российской Федерации, а также их законные распоряжения, требования, поручения, вызовы и другие обращения являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации. Аналогичные нормы содержатся в части 2 статьи 13 Гражданского процессуального кодекса РФ и в части 1 статьи 16 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

Однако упомянутая судебная практика может быть использована только при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях со схожими фактическими обстоятельствами, рассмотренными судами. В таком случае ответственность, предусмотренная пунктом 1 статьи 126 НК РФ, не применяется к налоговым агентам.

**Обязанности налогового агента, предусмотренные статьей 230 НК РФ, возлагаются на организацию независимо от обязанностей, установленных статьей 226 НК РФ.**





При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные сведения и расчет сумм налога на бумажных носителях.

## Когда можно представлять сведения о доходах на бумажных носителях

**?** Разъясните, как с 1 января 2016 года организации должны представлять сведения о доходах.

Федеральным законом от 02.05.2015 № 113-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах» (далее – Федеральный закон) внесены изменения в абзац 6 пункта 2 статьи 230 НК РФ.

Согласно новой редакции этого пункта, документ, содержащий сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляются налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные сведения и расчет сумм налога на бумажных носителях. В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Федерального закона данные изменения вступают в силу с 1 января 2016 года.

Таким образом, начиная с 1 января 2016 года, при численности физических лиц, получивших доходы в истекшем налоговом периоде 2015 года, до 25 человек налоговые агенты могут представлять сведения о доходах физических лиц и суммах исчисленного, удержанного и перечисленного налога на доходы физических лиц на бумажных носителях.

Представление сведений о доходах физических лиц более 25 налогоплательщиков на бумажном носителе нормами Федерального закона не предусмотрено.

## Налогообложение доходов переселенцев из Донецкой и Луганской областей

**?** В организации работают переселенцы из Донецкой и Луганской областей Украины. Можно ли применять к их доходам налоговую ставку в размере 13%?

В соответствии с пунктом 2 статьи 3 НК РФ налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Для целей уплаты налога на доходы физических лиц в Российской Федерации имеет значение налоговый статус физического лица, то есть является физическое лицо налоговым резидентом Российской Федерации или нет. Таким образом, закрепленные в российском законодательстве особенности налогообложения, в частности, обусловленные наличием или отсутствием статуса налогового резидента, создают легитимную основу для определения налоговых обязательств различных категорий налогоплательщиков.

Доходы налоговых резидентов Российской Федерации облагаются налогом на доходы физических лиц с применением налоговой ставки в размере 13%, а физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, – налоговой ставки в размере 30%. Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом гражданство физического лица значения не имеет. Таким образом, налогообложение доходов граждан Украины, выехавших из Донецкой и Луганской областей, так же как и российских граждан, зависит прежде всего от времени их пребывания в Российской Федерации.

В случае если доходы граждан Украины, выехавших из Донецкой и Луганской областей, от источников в Российской Федерации будут облагаться в Российской Федерации

Федерации с применением налоговой ставки в размере 13% независимо от времени их нахождения в Российской Федерации, то такие граждане будут находиться в привилегированном положении относительно российских граждан, налогообложение доходов которых зависит от срока их нахождения в Российской Федерации.

Вместе с тем, согласно пункту 3 статьи 224 НК РФ (в редакции Федерального закона от 04.10.2014 № 285-ФЗ), ставка налога на доходы физических лиц от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 19.02.1993 № 4528-1 «О беженцах», устанавливается в размере 13%. Действие данного положения Закона № 285-ФЗ распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2014 года.

Таким образом, доходы, в частности, граждан Донецкой и Луганской областей Украины, получивших в Российской Федерации статус беженцев, от осуществления трудовой деятельности независимо от пребывания в Российской Федерации подлежат обложению налогом на доходы физических лиц с применением налоговой ставки в размере 13%.

## «Российские» доходы граждан Армении и Беларуси

**В российской организации работают граждане Армении и Беларуси. Каков порядок налогообложения их доходов? Должны ли эти граждане получать какие-либо документы, подтверждающие их статус?**

Из положений пункта 2 статьи 14 Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Армения об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество от 28.12.1996 следует, что доходы, выплачиваемые резиденту Армении российским нанимателем, могут облагаться налогом в Российской Федерации.

Согласно аналогичному соглашению, заключенному между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 (ст. 14), вознаграждение, получаемое лицом с постоянным местожительством в одном Договариваемся Государстве в отношении работы по найму, может облагаться налогом в другом Договариваемся Государстве, только если вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, являющегося лицом с постоянным местопребыванием в этом другом Государстве, или расходы по выплате вознаграждения несет постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель, будучи лицом с постоянным местопребыванием в первом упомянутом Государстве, имеет в другом Договариваемся Государстве.

С 1 января 2015 года вступил в силу Договор о Евразийском Экономическом Союзе (Договор). Из положений статьи 73 Договора следует, что с указанной даты доходы, выплачиваемые российскими работодателями гражданам, в частности, Армении и Беларуси по трудовым договорам, облагаются в России по ставке 13% независимо от налогового статуса получателей этих доходов, если работа выполняется ими на территории России.

Для применения работодателем – организацией ставки налога в размере 13% в отношении доходов от работы по найму получение налогоплательщиком специального удостоверения (подтверждения) от российского налогового органа не требуются.

В соответствии с пунктом 1 статьи 227.1 НК РФ иностранные граждане могут осуществлять трудовую деятельность по найму у физических лиц и в организациях на основании патента, выданного в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

Исчисление и уплата налога на доходы физических лиц, а также подача налоговой декларации иностранными гражданами, осуществляющими трудовую деятельность по найму в Российской Федерации на основании патента, выданного в соответствии с Законом № 115-ФЗ, производится в порядке, установленном статьей 227.1 НК РФ.

По вопросам порядка оформления и выдачи патента следует обращаться в Федеральную миграционную службу.

Иностранные граждане могут осуществлять трудовую деятельность по найму у физических лиц и в организациях на основании патента.

**О.А. Шлычкова**, начальник консультационного отдела ООО «Аудиторская служба «СТЕК»;  
**А.В. Ивженко**, аудитор ООО «Аудиторская служба «СТЕК»

## Загранкомандировка: учет расходов и возмещение (возврат) подотчетных сумм

В 2015 году Минфин России выпустил несколько писем, посвященных порядку признания расходов по заграничным командировкам. Эти письма, содержавшие отличную от прежней позицию, внесли некоторую сумятицу в бухгалтерские ряды. Проведем анализ данной проблемы.

### Бухгалтерский учет

Согласно пункту 10 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки (утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749, далее – Положение), работнику при направлении его в командировку выдается денежный аванс на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения и дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства (суточные).

Порядок выдачи под отчет денежных средств регламентирован Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (далее – Указание № 3210-У). Как следует из пункта 6.3 Указания № 3210-У, для выдачи наличных денег работнику под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности его работодателя, расходный кассовый ордер оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

Законодательство не запрещает при командировке за границу выдавать работнику аванс в валюте. В пункте 16 Положения указано только, что при выплате аванса в валюте следует руководствоваться валютным законодательством.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н) пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой

иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ.

Согласно пункту 6 ПБУ 3/2006, записи в бухгалтерском учете по операциям в иностранной валюте производятся в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Датой совершения операции в иностранной валюте по расходам, связанным с командировками, согласно Приложению к ПБУ 3/2006, признается дата утверждения авансового отчета.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета стоимость осуществленных расходов, выраженных в иностранной валюте, определяется в рублях по курсу на дату утверждения авансового отчета.

### Налоговый учет

Для целей налогообложения прибыли, согласно пункту 10 статьи 272 НК РФ, расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода, которой применительно к расходам на командировки является дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Уполномоченные органы исходят из того, что в соответствии со статьей 168 ТК РФ работодатель должен компенсировать работнику его фактические расходы, а именно сумму в рублях, которую он потратил для приобретения израсходованного количества валюты. Соответственно, расходы организации на командировочные расходы в этом случае следует определять исходя из истратченной суммы валюты согласно



первичным документам по банковскому курсу обмена, подтвержденному соответствующим образом (см., например, письма Минфина России от 03.09.2015 № 03-03-07/50836, от 17.07.2015 № 03-03-06/41128, от 10.07.2015 № 03-03-06/39749, от 15.06.2011 № 03-03-06/1/347, от 31.03.2011 № 03-03-06/1/193, ФНС России от 21.03.2011 № КЕ-4-3/4408).

Согласно разъяснениям, представленным в письмах Минфина России от 31.03.2011 № 03-03-06/1/193, ФНС России от 21.03.2011 № КЕ-4-3/4408, в случае если командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, сумма подлежащих возмещению работодателем расходов работника, связанных с командировкой, будет определяться суммой в иностранной валюте по первичным документам об осуществлении расходов.

Тогда, согласно подпункту 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ, сумма расходов в рублях, признаваемая в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, определяется организацией путем пересчета суммы в иностранной валюте на дату признания расходов, то есть на дату утверждения авансового отчета.

Однако в письме Минфина России от 03.09.2015 № 03-03-07/50836 представлено мнение, согласно которому в случае, если командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, сумму расходов в валюте можно сопоставить с подотчетной суммой в рублях, выданной в авансе, по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату выдачи.

Необходимо учитывать, что письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм и не являются нормативными правовыми актами. На это неоднократно указано в письмах Минфина России (от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138, от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571, от 21.09.2010 № 03-02-08/51).

Кроме того, в названном выше письме Минфин России обратил внимание на следующий факт: зачастую позиция Минфина России, выраженная в его разъяснениях по тем или иным вопросам законодательства РФ о налогах и сборах (включая письма конкретным

налогоплательщикам), воспринимается как обязательная к применению всеми субъектами налоговых правоотношений, возникают вопросы о противоречиях, содержащихся в письмах Минфина России, направленных различным налогоплательщикам в разные периоды времени.

В связи с этим Минфин России указывает, что поскольку его разъяснения не являются нормативными правовыми актами, они не подлежат обязательной публикации. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения Минфина России, предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что приводит к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа.

Отметим также, что налоговые органы обязаны руководствоваться адресованным им (ФНС России) разъяснением Минфина России (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ, письма Минфина России от 13.04.2010 № 03-02-08/22, от 20.07.2009 № 03-01-11/4-176). Здесь же заметим, что на настоящее время позиция, представленная в письме Минфина России от 03.09.2015 № 03-03-07/50836, не доведена ФНС России до сведения территориальных налоговых органов как обязательная к применению ([www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/about\\_nalog/](http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/about_nalog/)).

Противоречия в разъяснениях Минфина России могут являться свидетельством наличия в налоговом законодательстве неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика (см. также постановление ФАС Поволжского округа от 09.12.2008 № А06-2176/2008).

Подход, представленный в письме от 03.09.2015 № 03-03-07/50836, Минфин России обосновывает с учетом того, что в соответствии с абзацем 4 пункта 10 статьи 272 НК РФ в случае перечисления аванса, задатка на оплату расходов в валюте такие расходы пересчитываются по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перечисления аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток), и в ситуации, когда сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, пересчет суммы в иностранной валюте производится по официальному

Налоговые органы обязаны руководствоваться адресованным им (ФНС России) разъяснением Минфина России.

Выдача денежных средств под отчет не является авансом или задатком в понятии гражданского законодательства.

курсу, установленному ЦБ РФ на дату выдачи подотчетных сумм.

Вместе с тем, по нашему мнению, приведенная норма по своей сути относится к случаям перечисления авансов в рамках договорных отношений, например по договору купли-продажи (ст. 487 ГК РФ) или по договору подряда (ст. 711 ГК РФ). Другими словами, перечисление аванса, задатка регулируется в рамках гражданско-правовых отношений.

В рамках же трудовых отношений выдача аванса работнику осуществляется на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения (п. 10 Положения) и направлена на исполнение установленной статьей 168 ТК РФ обязанности работодателя возмещать работнику расходы в случае направления его в служебную командировку. Перечисление работнику денежных средств на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения носит характер выдачи денежных средств под отчет, а не предварительной оплаты указанных расходов.

Выдача денежных средств под отчет не является авансом или задатком в понятии гражданского законодательства. В момент перечисления указанных

средств работнику предварительной оплаты непосредственно услуг по проезду и найму жилого помещения не происходит. Поэтому использование нормы пункта 10 статьи 272 НК РФ, на наш взгляд, не в полной мере соотносится с расчетами с подотчетными лицами.

Кроме того, поскольку в рассматриваемой ситуации перечисление работникам авансов осуществляется в рублях, а расчеты в командировке они производят со своих личных банковских карт, сам факт несения затрат в иностранной валюте может возникнуть не ранее перечисления денежных средств с карты работника в счет оплаты проезда и найма жилого помещения. Указанные обстоятельства, на наш взгляд, свидетельствуют о спорности применения положений абзаца 4 пункта 10 статьи 272 НК РФ в рассматриваемой ситуации.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, организация вправе осуществлять пересчет выраженных в иностранной валюте расходов на командировки по официальному курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату утверждения авансового отчета, в случае если работник не может подтвердить обменный курс.

## 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

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

## Рекомендации Минфина России аудиторам: тест для бухгалтера

Письмом от 22.01.2016 № 07-04-09/2355 Минфин России направил ежегодные Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год. Для бухгалтеров этот документ не менее важен, так как является ориентиром в выборе фактически применяемых способов отражения хозяйственных ситуаций в учете. Прокомментируем наиболее интересные разъяснения.



А.М. Рабинович

### Создание резерва сомнительных долгов по займам

Если объект финансовых вложений представляет собой дебиторскую задолженность по предоставленному займу, то формой резервирования обесценения финансовых вложений в отношении такого актива является резерв сомнительных долгов. При учете этого резерва следует руководствоваться взаимосвязанными нормами ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н) о создании резерва под обесценение финансовых вложений и Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Приказ № 34н).

Логичность этого указания не вызывает сомнений. По своему экономическому смыслу отраженные на счете 58 «Финансовые вложения» долговые обязательства контрагента, в том числе удостоверенные долговым ценными бумагами (облигацией и векселем), являются такой же дебиторской задолженностью, как задолженность, учтенная на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Разница лишь в том, что в первом случае задолженность доходная, а во втором – бездоходная. Наиболее ярко это проявляется в отражении процентного займа и векселя (или беспроцентного, но дисконтного векселя) на счете 58, а беспроцентного займа

или беспроцентного и бездисконтного (приобретенного по номиналу) векселя – на счете 76.

Отсылка к Приказу № 34н призвана конкретизировать по сравнению с нормами ПБУ 19/02 порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений в виде займа. С одной стороны, это поможет организациям четче и проще определить на основании сугубо объективного критерия момент, когда создание такого резерва становится обязательным, а с другой – затруднит уклонение от создания указанного резерва, обусловленное нежеланием ухудшать показатели отчета о финансовых результатах и «капитализацию» баланса.

Таким образом, создание резерва под обесценение финансовых вложений в виде займа становится необходимым, когда пропущен срок возврата займа. Это следует из пункта 70 Приказа № 34н, согласно которому сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Согласно буквальному смыслу приведенной нормы, право организации признать или не признать долг сомнительным безотносительно к объективному критерию сомнительности, состоящему в просрочке оплаты необеспеченной задолженности, состоит лишь в возможности признать ее сомнительной еще до наступления срока погашения. Например, при резком ухудшении финансового положения должника или



Когда в отношении одного и того же экономического явления допускается использование альтернативных методов учета, сопоставимость уменьшается.

начала в отношении него процедуры банкротства.

Заметим, что Минфин России сам дал повод организациям субъективно оценивать такой критерий признания задолженности, как сомнительность. Он указал: если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов (письмо от 27.01.2012 № 07-02-18/01).

Опираясь на это высказывание, некоторые организации стали отказываться от создания резерва по просроченной и не обеспеченной гарантиями внутрихолдинговой задолженности или задолженности в принципе платежеспособного дебитора. Разумеется, при создании резерва сомнительных долгов следует учитывать и характер отношений с должником, но не путем отказа от формирования резерва как такового, а путем регулирования его величины.

В общеметодологическом плане здесь уместно заметить, что одним из способов повышения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности является сужение сферы применения профессионального суждения ее составителей в тех случаях, когда оно не является крайне необходимым. В качестве подтверждающих этот тезис положений сошлемся на пункт 4 статьи 25 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) и на пункт QC25 Концептуальных основ финансовой отчетности (их обновленная версия для применения на территории РФ размещена в феврале 2016 года на официальном сайте Минфина России).

Согласно первой норме, одной из задач экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов, проводимой Советом по стандартам бухгалтерского учета, является обеспечение условий для их единообразного применения. А во второй отмечается, что когда в отношении одного и того же экономического явления допускается использование альтернативных методов учета, сопоставимость уменьшается.

### **Отражение в бухгалтерском учете операций хеджирования финансовых рисков**

Справедливо фиксируя, что нормативными правовыми актами

по бухгалтерскому учету не установлены конкретные способы ведения бухгалтерского учета операций хеджирования финансовых рисков, Минфин России делает ссылку на пункт 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н). Он разрешает в таких ситуациях использовать при разработке соответствующего способа учета также и МСФО.

Минфин России рекомендует делать это исходя из МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» или МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», введенных в действие для применения на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 26.08.2015 № 133н и от 28.12.2015 № 217н соответственно.

Интересный момент: согласно пункту 4 статьи 8 Закона № 402-ФЗ, в случае если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается, исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. В этой норме, как видим, в отличие от пункта 7 ПБУ 1/2008, нет разрешения обращаться к МСФО.

Это объяснимо. Ведь новый закон о бухучете написан «на перспективу», когда все российские федеральные и отраслевые стандарты будут разработаны на основе МСФО.

Тем не менее налицо хоть и формальное, но противоречие. А как обоснованно указывал Минфин России, правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу нового закона о бухгалтерском учете и применяемые согласно пункту 1 его статьи 30 до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, применяются в части, не противоречащей данному закону (Информация № ПЗ-10/2012).

Для буквального выполнения данной рекомендации Минфина России при применении МСФО можно предложить бухгалтерам не ссылаться на пункт 7 ПБУ 1/2008, а добровольно применять рекомендации, разработанные

фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (БМЦ) на основе МСФО в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 и пункта 8 статьи 21 Закона № 402-ФЗ. В случае с хеджированием речь идет о Рекомендациях Р-31/2013-КпР «Учет производных финансовых инструментов».

Если говорить только о записях, которые найдут отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности, то, согласно пунктам 10-13 и 16 данных Рекомендаций, на дату заключения договора (дату первоначального признания производного финансового инструмента (ПФИ) как инструмента хеджирования) записи на счетах бухгалтерского учета, как правило, не осуществляются. При необходимости же отразить ПФИ, они могут отражаться на субсчетах к счету 76 в качестве актива или обязательства.

Выбор корреспондирующего счета – 91 или 83 – зависит от наличия у ПФИ, признаков хеджирования, его видов и эффективности:

- счет 83 (статья «Доходы (убытки) от инструментов хеджирования») используется для отражения эффективной части инструментов хеджирования денежных потоков;
- счет 91 используется для отражения неэффективной части инструментов хеджирования денежных потоков, эффективной и неэффективной части инструментов хеджирования справедливой стоимости, а также изменений стоимости ПФИ, не являющихся инструментами хеджирования.

Счет 51 (76) используется для отражения уплаченной премии по ПФИ.

### **Признание расходов на выплату работникам организации премии по итогам работы за год**

Минфин России обращает внимание, что в соответствии с ПБУ 8/2010 в случае, когда в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году, организация на основе оценки вероятности достижения таких показателей (условий) в отчетном году признает оценочное обязательство.

Дополним, что определение вероятности выплаты премии по итогам года – это не задача бухгалтерской службы. Поэтому правилами документооборота, которые, согласно пункту 4 ПБУ 1/2008, должны утверждаться каждый год при утверждении учетной политики, следует установить, какое подразделение организации, в какие сроки и какой документ представляет бухгалтерии с оценкой этой вероятности, а при превышении ею 50%, то и с оценочным значением суммы премии (форму документа лучше разработать самой бухгалтерии).

Отметим, что достаточно подробно – с числовыми примерами и бухгалтерскими записями, в том числе в рамках года, – вопрос о формировании оценочных обязательств по вознаграждениям по итогам работы за год рассмотрен в Рекомендациях БМЦ Р-23/2011-КпР «Оценочные обязательства по расчетам с работниками».

### **Определение степени завершенности работ, услуг, продукции с длительным циклом изготовления**

Минфин России напомнил: согласно пункту 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н), организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления способом «по мере готовности». При этом финансовое ведомство делает акцент на том, что при выборе организацией такого способа учета ей придется определять степень завершенности работ, услуг, продукции на отчетную дату аналогично порядку, установленному ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н) для определения степени завершенности работ по договору строительного подряда.

Обусловлено это тем, что ни для каких других случаев способы определения «меры готовности» результата производства не установлены. Поэтому в силу пункта 7 ПБУ 1/2008 организации должны самостоятельно разработать способ учета исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления способом «по мере готовности».

В пункте 7 ПБУ 1/2008 определена не просто процедура, но и последовательность действий организации при самостоятельной разработке способа учета.

по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Таким образом, если рассматривая вопрос о бухгалтерском учете хеджирования, Минфин России обращался к пункту 7 ПБУ 1/2008 в части применения МСФО, то здесь он обращается к аналогии с другими российскими ПБУ. Это дает повод отметить, что в пункте 7 ПБУ 1/2008 определена не просто процедура, но и последовательность действий организации при самостоятельной разработке способа учета: сначала ищутся правила российских ПБУ, регулирующие аналогичные или связанные факты хозяйственной жизни, и лишь при их отсутствии появляется основание для обращения к МСФО. Поэтому перескакивать через первую ступень, обращаясь сразу к МСФО, не вполне корректно.

Укажем еще на два момента.

1. Та же логика, которую применил в рассматриваемом положении Минфин России в отношении продукции, работ, услуг, была использована в Рекомендациях Р-47/2014-ОК Машиностроение «Порядок признания выручки от изготовления и реализации продукции с длительным циклом изготовления», разработанных БМЦ.
2. Если сегодня за пределами договоров строительного подряда признание выручки методом «по мере готовности» является вопросом выбора организации, то с принятием нового стандарта бухгалтерского учета по доходам, основанного на МСФО, такой порядок станет обязательным, перестав быть предметом учетной политики организации. Это уже нашло отражение в отношении выручки от реализации работ и услуг в пункте 18 проекта стандарта «Доходы организации», разработанного Минфином России на основе МСФО (IAS) 18 «Выручка», который, вероятно, может быть взят за основу негосударственным регулятором бухгалтерского учета при разработке проекта соответствующего ФСБУ с учетом новшеств, внесенных в порядок учета доходов МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

## Раскрытие информации о финансовых вложениях, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Как сказано в Рекомендациях-2015, согласно пунктам 7 и 8 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н), на отчетную дату организацией должен производиться пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости ценных бумаг (за исключением акций), банковских вкладов по курсу, действующему на эту отчетную дату.

При раскрытии организацией информации о наличии и движении указанных финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах изменение рублевого эквивалента выраженной в иностранной валюте первоначальной стоимости указанных финансовых вложений отражается в составе их первоначальной стоимости на конец периода (отчетную дату). Такие изменения не формируют накопленную корректировку стоимости указанных финансовых вложений.

«Накопленная корректировка» – это название графы в таблице 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» из приложения № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Показатели, приводимые в данной графе, перечислены в примечании 7 к указанному приложению.

Напомним, что помимо долговых ценных бумаг, поименованных в пункте 7 ПБУ 3/2006, к финансовым вложениям, стоимость которых выражена в иностранной валюте и которые подлежат переоценке в связи с изменением курса иностранной валюты, относятся также займы выданные и права требования, приобретенные в порядке уступки (письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18).

Но наибольшее внимание при выполнении рассматриваемой рекомендации Минфина России следует уделить финансовым вложениям, по которым определяется их текущая рыночная стоимость. Ее положительное изменение отражается той же записью, что и переоценка в связи с изменением курса



валюты (Дебет 58 Кредит 91), и суммы по обеим записям включаются в состав единой суммы, показываемой по строке баланса «Финансовые вложения».

Однако, несмотря на указанное сходство записей и совокупное отражение их сумм в бухгалтерском балансе, в пояснениях они показываются по разным графам:

- переоценка в связи с изменением курса иностранной валюты – в графе «Первоначальная стоимость» (без отделения от других составляющих этой стоимости);
- переоценка в связи с изменением рыночной стоимости – в графе «Накопленная переоценка».

### Учет взноса организации в компенсационный фонд

Такие отчисления (взносы) уплачиваются целым рядом организаций в компенсационные фонды, формируемые в соответствии с законодательством и (или) правилами и стандартами саморегулируемых организаций, профессиональных объединений, союзов, ассоциаций, к полномочиям которых относится аккумулирование средств данных компенсационных фондов. Оплачивать взнос надо, как правило, ежегодно или один раз в несколько лет. Минфин России указывает, что на основании норм ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н) указанные взносы признаются расходами организации. Тем самым дается понять, что это – не расходы будущих периодов, в качестве которых все еще иногда отражают подобные платежи и которые могут присутствовать в бухгалтерском учете и учете только тогда, когда это допускается Законом № 402-ФЗ.

Согласно статье 5 Закона № 402-ФЗ, объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются: 1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Расходы будущих периодов не относятся ни к одному из перечисленных в пунктах 2-6 объектов учета, в том числе к расходам. Они могут быть объектом бухгалтерского учета только в ситуации, предусмотренной пунктом 7, то есть когда

они названы в качестве объекта учета в федеральном стандарте, роль которых сегодня играют ПБУ.

Поэтому за пределами ситуаций, предусмотренных пунктом 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н) и пунктами 16, 21 ПБУ 2/2008, расходы будущих периодов в бухгалтерском учете не легитимны. То же самое касается доходов будущих периодов вне ситуаций, предусмотренных ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н).

При этом надо иметь в виду два следующих обстоятельства:

- хотя формально факты хозяйственной жизни являются самостоятельным объектом бухгалтерского учета (п. 1 ст. 5 Закона № 402-ФЗ), все остальные его объекты, перечисленные в пунктах 2-7 указанной статьи, существуют не отдельно от фактов хозяйственной жизни, а являются их непосредственным и прямым результатом. Иными словами, учет фактов хозяйственной жизни может осуществляться только в форме учета их результатов: активов, обязательств, источников финансирования, доходов, расходов, иных объектов в случае, если это установлено федеральными стандартами;
- согласно статье 1 Закона № 402-ФЗ, под бухгалтерским учетом в нем понимается в том числе бухгалтерская отчетность. Поэтому в статье 5 Закона под объектами бухгалтерского учета понимаются и объекты, допустимые к отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### Учет наличия и движения отходов производства

Говоря об учете отходов производства, Минфин России воспроизвел положение пункта 111 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н): стоимость отходов определяется организацией, исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (то есть по цене возможного использования или продажи) и относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство. Иными словами, доход в виде рыночной стоимости полученных отходов не формируется.

Доход в виде рыночной стоимости полученных отходов не формируется.

Независимая гарантия – не единственный новый институт, появившийся в Гражданском кодексе РФ в 2015 году и заслуживающий разъяснения порядка его учета.

Согласно пункту 26 Методических указаний, определение возможности использования отходов является одной из задач создаваемой в организации постоянно действующей инвентаризационной комиссии по материально-производственным запасам.

Отметим, что принцип «не могут быть доходом, превышающим расходы, отходы в виде материалов, полученных при разборке (демонтаже) основных средств» нашел отражение в рекомендациях БМЦ Р-63/2015-КпР «Материальные ценности при ликвидации основных средств». Основан этот вывод на подпункте 7б пункта 1 и подпункте 13 пункта 7 приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н.

### Отражение затрат на формирование страхового запаса активов

Такой запас обязаны формировать организации некоторых отраслей народного хозяйства, например, электроэнергетики, газо- и теплоснабжения, связи и др.

Минфин России исходит из того, что нормативными правовыми актами не установлены специальные правила отражения в бухгалтерском учете затрат на приобретение (создание), содержание отдельных видов активов, формирующих соответствующий страховой запас организации (например, оборудования, узлов и запасных частей, материалов).

И действительно, об этом не сказано в пунктах 39 и 61 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), в которых говорится о порядке учета машин и оборудования, требующих монтажа, но предназначенных для запаса (резерва). Более того, согласно пункту 3 ПБУ 6/01, данное ПБУ не применяется в отношении предметов, подлежащих монтажу.

А МПЗ, формирующие страховой резерв, не упоминаются в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н) и в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

В этих условиях Минфин России счел необходимым разъяснить, что первоначальная стоимость таких активов определяется организацией путем

суммирования фактически произведенных затрат на покупку, изготовление в соответствии с ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 10/99. То есть по общим правилам учета производственных активов, имеющих материальную форму, включая суммовой критерий.

### Раскрытие информации о выданных независимых гарантиях

Институт независимой гарантии, которую помимо банков или иных кредитных организаций могут выдавать и другие коммерческие организации, введен в Гражданский кодекс РФ и начал действовать с 1 июня 2015 года. Минфин России указал: при одновременном наличии у потенциальных обязательств коммерческой организации по независимой гарантии, выданной по просьбе другого лица (принципала), признаков, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н), в бухгалтерском учете организации-гаранта признается оценочное обязательство в размере, наиболее достоверно отражающем денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. В иных случаях гарант раскрывает в бухгалтерской отчетности условное обязательство.

Отметим два момента. Во-первых, в любом случае сама гарантия учитывается за балансом на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Во-вторых, независимая гарантия – не единственный новый институт, появившийся в Гражданском кодексе РФ в 2015 году и заслуживающий разъяснения порядка его учета. Это, например, законные проценты и обеспечительный платеж (статьи 317.1, 381.1 ГК РФ), порядок налогового учета которых рассмотрен в письмах Минфина России 09.12.2015 № 03-03-РЗ/67486 и от 03.11.2015 № 03-03-06/2/63360.

### Отражение в бухгалтерском учете сумм торгового сбора

Пока что торговый сбор, установленный главой 33 НК РФ, введен только в Москве, но платят его, как оказалось, и многие крупные холдинги, имеющие собственные точки продаж. Например,

мобильные операторы или нефтяные компании, учитывающие на своем балансе сеть автозаправок.

В Рекомендациях-2015 Минфин России дополняет свою позицию, высказанную ранее в письме от 24.07.2015 № 07-01-06/42799, давая несколько вариантов учета торгового сбора в зависимости от его влияния на сумму налога на прибыль.

Уплаченные (подлежащие уплате) организацией суммы торгового сбора, которые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации о налогах и сборах уменьшают сумму налога на прибыль (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода, относятся в бухгалтерском учете на расчеты с бюджетом по налогу на прибыль. На языке бухгалтерских записей это означает:

Дебет 68, субсчет «Торговый сбор» Кредит 51;

Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль» Кредит 68, субсчет «Торговый сбор».

Информация о суммах уплаченного (подлежащего уплате) торгового сбора, принятого (подлежащего принятию) в счет уменьшения исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода налога на прибыль, раскрывается в составе пояснений к показателю текущий налог на прибыль отчета о финансовых результатах или (в случае существенности) – отдельным показателем, детализующим показатель текущего налога на прибыль.

Если согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах организация утратила право на уменьшение исчисленного за отчетные (налоговый) периоды налога на прибыль на сумму числящегося по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет по расчетам по налогу на прибыль) торгового сбора, сумма торгового сбора относится на финансовые результаты отчетного периода.

Здесь имеется в виду ситуация, когда у организации нет исчисленного к уплате налога на прибыль или его сумма меньше, чем сумма торгового сбора. В письме Минфина России от 24.07.2015 № 07-01-06/42799, в котором, вероятно, рассматривалась именно такая ситуация, торговый сбор предлагалось относить на расходы по обычным видам деятельности (чаще всего это дебет счетов 44 или 26). В Рекомендациях-2015 счета учета затрат заменяются счетами учета

финансовых результатов, под которыми, согласно терминологии нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, понимается счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Как учесть торговый сбор, уплаченный в 4-м квартале отчетного года, который будет уменьшать сумму налога на прибыль, начисленную по итогам налогового периода в 1-м квартале следующего за отчетным года, или сумму авансового платежа за 1-й квартал (согласно письму ФНС России от 12.08.2015 № ГД-4-3/14174@ оба эти варианта правомерны)?

В 4-м квартале отчетного года следует делать запись: Дебет 09 Кредит 68, субсчет «Торговый сбор» и показывать в бухгалтерском балансе такой отложенный налоговый актив обособленно от отложенных налоговых активов, начисленных в обычном порядке. При уменьшении суммы налога на прибыль на сумму торгового сбора связанный с последним отложенный налоговый актив списывается (Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль» Кредит 09). Такое предложение дано в пункте 3 Рекомендаций БМЦ Р-66/2015-КпР «Учет торгового сбора и других вычитаемых из налога на прибыль сборов». Там же приведены примеры по раскрытию в пояснениях или отчете о финансовых результатах (в зависимости от существенности) факта уменьшения текущего налога на прибыль на сумму уплаченного торгового сбора.

При этом данный отложенный актив и его списание не отражаются в отчете о финансовых результатах за исключением случая, когда выясняется, что сумма налога на прибыль по итогам года и авансового платежа за 1-й квартал не позволяют принять в их уменьшение часть или всю сумму торгового сбора. В этом случае связанный с торговым сбором отложенный налоговый актив списывается, в том числе, возможно, и на прочие расходы.

### **Отражение страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в отчете о движении денежных средств**

Минфин России указывает, что при формировании отчета о движении денежных средств суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды отражаются в разделе «Денежные потоки от текущих операций» по группе

В Рекомендациях - 2015 Минфин России дает несколько вариантов учета торгового сбора в зависимости от его влияния на сумму налога на прибыль.



У организации в связи с изъятием у нее имущества, полученного сверх размера уставного фонда, расхода не возникает.

статей «в связи с оплатой труда работников». Однако нужно отметить, что возможны ситуации, когда суммы оплаты труда и, соответственно, начисленные на них страховые взносы могут отражаться в других разделах.

Так, если организация не ведет никакой другой деятельности, кроме осуществляемого в качестве инвестора и застройщика капитального строительства, то зарплату всего персонала, относимую в бухгалтерском учете на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», представляется более точным отражать в отчете о движении денежных средств в разделе «Денежные потоки от инвестиционных операций», раскрывая данное обстоятельство путем детализации данных по строке «в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов» или указанием на него в примечаниях к данной строке.

Такое отражение сумм оплаты труда будет соответствовать пункту 8 ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н). Согласно ему денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Кроме того, информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем. На это прямо указано в пункте 10 ПБУ 23/2011.

### **Раскрытие ФГУП информации об имуществе, полученном в хозяйственное ведение сверх размера уставного фонда, и о его изъятии собственником**

Минфин России в письме от 20.04.2006 № 07-05-10/17 указывал: в соответствии с пунктом 8 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (документ в настоящее время утратил силу, но указанный пункт сходен с нынешним пунктом 7 ПБУ 1/2008) и исходя из Инструкции по применению Плана

счетов, оприходование имущества, полученного унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда, может быть отражено в бухгалтерском учете по дебету счетов учета имущества и кредиту счета учета добавочного капитала. Этот же подход нашел отражение и в более позднем письме от 08.07.2015 № 07-01-06/39246.

В Рекомендациях-2015 добавлено, что аналогией, на которую можно опираться на основании пункта 7 ПБУ 1/2008, является порядок учета эмиссионного дохода (о котором, напомним, сказано в Инструкции по применению Плана счетов). При выбытии полученного ФГУП имущества сумма, учтенная в отношении этих объектов по кредиту счета учета добавочного капитала, переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

В бухгалтерском учете операции по изъятию собственником у государственного унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда, могут быть отражены записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» – на остаточную стоимость имущества;

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – списана остаточная стоимость имущества.

Одновременно стоимость полученных в хозяйственное ведение объектов имущества, отраженная при их принятии к бухгалтерскому учету на счете учета добавочного капитала, за минусом остаточной стоимости этого имущества переносится со счета учета добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли. Таким образом, у организации в связи с изъятием у нее имущества, полученного сверх размера уставного фонда, расхода не возникает. В этом отличие от позиции начала 2000-х годов, когда считалось, что изъятие имущества, полученного сверх уставного фонда, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия в обычном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» (письмо Минфина России от 21.08.2003 № 16-00-22/11).

В этом же письме говорилось, что при изъятии собственником амортизируемого имущества, переданного

в качестве вклада в уставный фонд, кредитовое сальдо счета 75 (образовавшееся вследствие того, что запись Дебет 80 Кредит 75, отражающая уменьшение уставного капитала в связи с изъятием имущества, делается на сумму первоначальной стоимости имущества, по которой оно принималось в уставный фонд, а запись Дебет 75 Кредит 01, 04 – на остаточную стоимость имущества) списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода. Этот вывод, по-видимому, сохраняет свою силу. На практике данная ситуация чаще всего имеет место при преобразовании унитарного предприятия в акционерное общество, когда собственником изымается имущество, не вошедшее в состав приватизируемого.

### Хранение документов бухгалтерского учета

В отношении организации хранения документов в Рекомендациях-2015 воспроизводятся основные положения Информации Минфина России № ПЗ-13/2015 «О применении установленных Минкультуры России правил комплектования, учета и организации хранения электронных архивных документов в отношении первичных и отчетных документов налогоплательщиков». Необходимость обращения к такому, казалось бы, техническому вопросу возникла в связи с тем, что под влиянием нового (автоматизированного) порядка камеральной проверки по НДС все большее число организаций стали и между собой обмениваться первичными документами, подписанными электронной подписью.

Общий вывод Минфина России состоит в том, что до утверждения федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего (согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 21 Закона № 402-ФЗ) требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, порядок хранения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, составленных в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, регулируется теми же актами, что и хранение первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, составленных на бумаге и подписанных собственноручной подписью ответственного лица.

Таковыми актами являются Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105) в части, не противоречащей соответствующим законодательным и иным нормативным правовым актам, изданным позднее, и Правила организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда Российской Федерации и других архивных документов в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях (утв. приказом Минкультуры России от 31.03.2015 № 526).

Учитывая актуальность, особенно для крупного бизнеса, и неурегулированность бухгалтерских аспектов электронного документооборота, БМЦ принял Рекомендации Р-42/2013-КпР «Внесение исправлений в электронные документы». В них рекомендовано вносить исправления в такие документы по аналогии с исправлением счетов-фактур – путем выставления нового экземпляра первичного электронного документа, связанного своими реквизитами с первоначальным документом (эту же аналогию предлагает применять и Минфин России в письме от 22.01.2016 № 07-01-09/2235).

Эта рекомендация важна не только для бухгалтерского, но и для налогового учета. Пункт 1 статьи 252 НК РФ требует, чтобы расходы были подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Законодательство имеется в виду бухгалтерское, но в нем вопрос об исправлении первичных электронных документов не урегулирован. В этих условиях Рекомендации по бухгалтерскому учету как документ, предусмотренный Законом № 402-ФЗ и отнесенный им к числу документов, регулирующих бухгалтерский учет, позволяют организации при их добровольном применении соблюсти требования Налогового кодекса РФ и ФНС России об исправлении электронных первичных документов, по крайней мере составленных по утвержденным ею форматам (таблицы 5.5, 5.8 приказа ФНС от 30.11.2015 № ММВ-7-10/552@ «Об утверждении формата представления документа о передаче результатов работ (документа об оказании услуг) в электронной форме», которыми введен и раскрыт состав элемента «исправление»).

**Пункт 1 статьи 252 НК РФ требует, чтобы расходы были подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.**

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

## Учет автомобильных шин и аккумуляторов

Продолжая рассмотрение вопроса<sup>1</sup> об организации учета в компаниях, имеющих большой парк автомобильного транспорта и специальной техники, остановимся на особенностях учета таких дорогостоящих расходных материалов, как автомобильные шины и аккумуляторы.



В.Ю. Галенко

### Учет автомобильных шин

Автомобильные шины – ресурс не вечный, и при превышении установленного заводом-изготовителем нормы использования или при повреждении они подлежат замене. Для контроля использования шин организации могут установить (п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н)):

- формы первичных документов по приему, отпуску и перемещению шин и порядок их заполнения, а также правила документооборота;
- перечень должностных лиц, которым предоставлено право на получение и отпуск материально-производственных запасов;
- порядок осуществления контроля рационального использования автомобильных шин.

Как правило, первичными учетными документами по оформлению движения автомобильных шин в организации являются:

- документы о приемке и оприходовании автомобильных шин;
- различные карточки или ведомости учета автомобильных шин, выданных в эксплуатацию;
- ведомость (акт) на списание автомобильных шин.

Приобретаемые автомобильные, автобусные шины, шины для сельскохозяйственных машин, мотоциклов и мотороллеров должны иметь сертификат (письмо Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 29.04.2011 № АЗ-101-32/3615 «О продукции, подлежащей обязательному подтверждению соответствия (в форме обязательной сертификации) в системе

сертификации ГОСТ Р, с указанием нормативных документов, устанавливающих обязательные требования»).

В настоящее время при учете и эксплуатации автомобильных шин можно руководствоваться прекратившими свое действие, но разрешенным к применению письмом Минюста России от 21.09.2009 № 03-2609 Правилами эксплуатации автомобильных шин (АЭ 001-04) (утв. распоряжением Минтранса России от 21.01.2004 № АК-9-р). Согласно этим Правилам, не допускаются к установке на одну ось автомобилей шины различных размеров, конструкций (радиальной, диагональной, камерной, бескамерной), моделей с различными рисунками протектора, ошипованных и неошипованных, морозостойких и неморозостойких, новых и восстановленных, новых и с углубленным рисунком протектора (пункты 36-37 Правил эксплуатации автомобильных шин (АЭ 001-04)).

Еще одним документом, которым можно воспользоваться при составлении регламента (порядка) использования шин в организации являются Правила эксплуатации шин для большегрузных автомобилей, строительных, дорожных и подъемно-транспортных машин (утв. Миннефтехимпромом СССР 19.11.1976).

Обязателен к применению организациями – собственниками транспортных средств еще один документ – Временные нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств (РД 3112199-1085-02), утвержденные Минтрансом России 04.04.2002. Информационным письмом Минтранса России от 07.12.2006 № 0132-05/394 сообщается, что данный документ действует без ограничения срока действия до вступления в силу соответствующих технических регламентов.

<sup>1</sup> См. статью «Особенности учета горюче-смазочных материалов» в № 1/2016 журнала «Вестник бухгалтера Московского региона». Примеч. ред.



Итак, на каждую шину, установленную на автомобиль (новую, восстановленную или с углубленным рисунком протектора) при его комплектации или во время эксплуатации, следует заводить карточку учета ее работы. Форму, как было указано выше, можно разработать самостоятельно или воспользоваться формой, приведенной в приложении № 12 к Правилам № АЭ 001-04 (см. на с. 28).

После окончания срока эксплуатации автомобильных шин, как правило, по причинам, которые можно найти в Приложении № 9 к Правилам эксплуатации автомобильных шин (АЭ 001-04), в постановлении Правительства РФ от 23.10.1993 № 1090 «О Правилах дорожного движения» (вместе с Основными положениями по допуску транспортных средств к эксплуатации и обязанности должностных лиц по обеспечению безопасности дорожного движения), данные из карточек учета переносятся в ведомости (акты) на списание автомобильных шин, на основании которых в учете отражаются данные факты хозяйственной жизни организаций.

Иногда утилизированные автомобильные шины приходятся на склад по весу в прейскурантных ценах, по которым они в дальнейшем сдаются на шиноремонтные заводы. При этом данное поступление отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10.6 «Прочие материалы».

В целях бухгалтерского и налогового учета автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаются в его первоначальную стоимость. Приобретаемые же отдельно автомобильные шины являются оборотными активами, подлежащими отражению в качестве материально-производственных запасов (п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н).

При передаче шин в эксплуатацию в бухгалтерском учете организации производится единовременное списание их стоимости на счета учета затрат (п. 93 Методических указаний № 119н, ПБУ 5/01, п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). При передаче в эксплуатацию автомобильные шины так же, как и другие виды

материально-производственных запасов, оцениваются одним из способов, предусмотренных пунктом 16 ПБУ 5/01:

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

В бухгалтерском учете организации приобретение и отпуск автомобильных шин для установки на автомобиль будут отражены следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 10.5 Кредит 60

– приобретен комплект резины для автотранспорта;

Дебет 19 Кредит 60

– отражена сумма НДС, предъявленного поставщиком;

Дебет 68.НДС Кредит 19

– принята к вычету сумма НДС, предъявленного поставщиком;

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 10.5  
– переданы в эксплуатацию шины для установки на автомобиль.

При смене сезонных шин принятие их к бухгалтерскому учету в организации следует отражать записями по дебету счета 10, субсчет 5 в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44, других).

Снятые с автомобилей шины, которые еще можно использовать без ремонта, учитываются по стоимости, рассчитанной с учетом износа, определяемого исходя из пробега. Таким образом, производится уменьшение затрат на производство текущего отчетного периода на сумму возвращенных на склад автомобильных шин.

Определить стоимость снятых автошин организация может самостоятельно, установив нормы эксплуатационного пробега, ориентируясь на технические характеристики соответствующих шин, а также на вышеупомянутые Временные нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств (РД 3112199-1085-02).

Нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств устанавливаются организациями на основе среднестатистического пробега шин с использованием поправочных коэффициентов в зависимости от условий эксплуатации транспортного средства. При этом норма эксплуатационного пробега шины не должна быть ниже 25% среднестатистического пробега (п. 3.3 Временных норм).

Определить стоимость снятых автошин организация может самостоятельно, установив нормы эксплуатационного пробега.

Среднестатистический пробег шин российского производства для легковых автомобилей составляет 40 000-45 000 км. Для шин иностранного производства средний пробег составляет 50 000-55 000 км. Пробег российских шин грузовых автомобилей может достигать 100 000 км, а шин зарубежного производства грузовых автомобилей – 180 000 км. Стоимость шин, возвращенных на склад, рассчитывается по формуле:

- стоимостью материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца, так как шины эксплуатировались и утратили свои первоначальные свойства и «полноценными» остатками МПЗ не являются (п. 5 ст. 254 НК РФ);
- возвратными отходами, так как шины не являются «остатками сырья и материалов, полуфабрикатов

$$\text{Стоимость возвращенных на склад шин} = \left( \text{Норма пробега шины} - \text{Фактический пробег} \right) : \text{Норма пробега шины} \times \text{Цена приобретения шины}$$

Сумма материальных расходов в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, не уменьшается на стоимость сезонных шин, снятых с транспортного средства.

Иными словами, если стоимость нового комплекта автомобильных шин (4 штуки) составляет 40 000 руб., норма пробега в организации установлена в 50 000 км, то после фактической эксплуатации (пробега) в 15 000 км и смене, на склад необходимо оприходовать данный комплект шин, с отражением в учете бухгалтерской записью:

Дебет 10.5 Кредит 25  
– 28 000 руб. – оприходованы 4 автомобильные шины ((50 000 км – 15 000 км) : 50 000 км) x 40 000 руб.).

В налоговом учете приобретаемые и передаваемые в эксплуатацию автомобильные шины могут учитываться:

- в составе расходов на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии (подп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ);
- как материальные расходы на приобретение материалов, используемых на содержание основных средств (подп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- в качестве расходов на ремонт основных средств (п. 1 ст. 260 НК РФ).

При использовании организацией в целях налогообложения прибыли метода начисления расходы на приобретение автомобильных шин следует признавать на дату передачи их в эксплуатацию, то есть на дату установки шин на автомобиль (п. 2 ст. 272 НК РФ).

Сумма материальных расходов в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, не уменьшается на стоимость сезонных шин, снятых с транспортного средства. Дело в том, что сезонные шины не могут быть квалифицированы как активы, стоимость которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ должна уменьшить материальные расходы налогоплательщика, а именно:

и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившими потребительские качества исходных ресурсов и в силу этого используемые с повышенными расходами или не используемые по прямому назначению» (п. 6 ст. 254 НК РФ, п. 4. 4. 7 Инструкции по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг) предприятий автомобильного транспорта, утв. Минтрансом России 29.08.1995).

В результате при передаче снятых шин на склад и принятии их к бухгалтерскому учету между данными бухгалтерского и налогового учета образуется налогооблагаемая временная разница, что приводит к образованию отложенного налогового обязательства (п. 12 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н). В бухгалтерском учете разница будет отражена записью Дебет 68. Налог на прибыль Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство» (сумма разницы, умноженная на 20%).

Некоторые автотранспортные предприятия, имеющие на балансе большое количество крупногабаритной техники, не всегда, например, при повреждении или иных случаях негодности шин, утилизируют их. Для восстановления работоспособности такие шины отдают на шиноремонтные заводы, цеха, предприятия, которые восстанавливают их в соответствии с Межотраслевыми правилами по охране труда при эксплуатации промышленного транспорта (напольный безрельсовый колесный транспорт)

ПОТ РМ-008-99, утвержденными постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 07.07.1999 № 18.

При передаче шин для восстановления на шиноремонтные заводы в бухгалтерском учете делается запись Дебет 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» Кредит счета 10.5.

Затраты на ремонт автомобильных шин в бухгалтерском учете являются расходами по обычным видам деятельности и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место (пункты 7, 18 ПБУ 10/99). В налоговом учете такие расходы можно учесть как прочие расходы, связанные с производством и реализацией без каких-либо нормативных ограничений.

Отразить в учете ремонт автомобильных шин можно следующей записью: Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 60 (71, 76).

### Учет аккумуляторных батарей

Еще одним затратным видом материально-производственных запасов, используемым в деятельности организаций, активно эксплуатирующих автомобильный транспорт и специальную технику, являются аккумуляторные батареи для машин и механизмов. Порядок учета, использования, выбытия данного вида материально-производственных запасов целесообразно указать в нормативных актах организации.

За основу можно взять «Решение о применении документов на автомобильном транспорте» (утв. Минтранс России 26.09.2002) с Нормами сроков службы стартерных свинцово-кислотных аккумуляторных батарей автотранспортных средств и автопогрузчиков РД-3112199-1089-02. В этом же документе можно найти и образец формы карточки учета аккумуляторной батареи (см. на с. 28).

Приобретенная аккумуляторная батарея независимо от ее стоимости признается в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов и может учитываться на субсчете 10.5. При выбытии ее стоимость учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете стоимость приобретенного аккумулятора может учитываться:

- в составе расходов на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое

### Не упустите!

Материалы, оставшиеся от эксплуатации машин и механизмов, особенно загрязненные нефтепродуктами, автомобильная резина, аккумуляторные батареи являются опасными отходами, утилизация которых вместе с обычными бытовыми отходами запрещена.

Перечень отходов, связанных с эксплуатацией транспортных средств, отнесенных к категории опасных, указан в Федеральном классификационном каталоге отходов (утв. приказом Росприроднадзора от 18.07.2014 № 445). А именно: в блоке 9 «Отходы обслуживания и ремонта машин и оборудования», куда входят аккумуляторы свинцовые отработанные неповрежденные, с электролитом, тормозные колодки отработанные с остатками накладок асбестовых, шины пневматические автомобильные отработанные, обтирочный материал, загрязненный нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов менее 15%), тормозные колодки с остатками накладок асбестовых и т.п. Такие отходы относятся к 1-4 классам опасности (ст. 4.1 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»).

Согласно статье 51 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», запрещено:

- сбрасывать такие отходы в поверхностные и подземные водные объекты, на водосборные площади, в недра и на почву;
- размещать их на территориях, прилегающих к городским и сельским поселениям, в лесопарковых, курортных, лечебно-оздоровительных, рекреационных зонах, на путях миграции животных, вблизи нерестилищ и в иных местах, в которых может быть создана опасность для окружающей среды, естественных экологических систем и здоровья человека;
- захоронение опасных отходов на водосборных площадях подземных водных объектов, используемых в качестве источников водоснабжения, в бальнеологических целях, для извлечения ценных минеральных ресурсов.

Несоблюдение указанных выше требований влечет за собой наложение административного штрафа (ст. 8.2 КоАП РФ, письмо Росприроднадзора от 09.06.2014 № ВК-03-03-36/8833):

- на должностных лиц – от 10 000 до 30 000 руб.;
  - на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 30 000 до 50 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток;
  - на юридических лиц – от 100 000 до 250 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.
- Таким образом, организации целесообразно позаботиться о надлежащей утилизации опасных отходов и хранить документы, подтверждающие это.

обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии (подп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ);

- как материальные расходы на приобретение материалов, используемых на содержание основных средств (подп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ письмо УФНС России по г. Москве от 21.06.2010 № 16-15/064586@);
- в качестве расходов на ремонт основных средств (п. 1 ст. 260 НК РФ). ☺



КАРТОЧКА УЧЕТА РАБОТЫ АВТОМОБИЛЬНОЙ ШИНЫ

новой, восстановленной, прошедшей углубление рисунка протектора нарезкой, бывшей в эксплуатации  
(нужное подчеркнуть)

Обозначение (размер) шины \_\_\_\_\_. Модель шины \_\_\_\_\_. ГОСТ или ТУ на шину \_\_\_\_\_.  
 Порядковый (заводской) номер \_\_\_\_\_. Дата изготовления (неделя, год) \_\_\_\_\_.  
 Индекс несущей способности или норма слоистости \_\_\_\_\_.  
 Эксплуатационная (гарантийная) норма пробега \_\_\_\_\_.  
 Завод-изготовитель новой шины или шиноремонтное предприятие \_\_\_\_\_.  
 Наименование автотранспортного предприятия \_\_\_\_\_.

| Марка и модель автомобиля (прицеп), его государственный номер | Показания спидометра при установке шины, тыс. км | Дата  |             | Пробег шины, тыс. км (с точностью до 0,1 тыс. км) |                       | Техническое состояние шины при установке | Причины снятия шины с эксплуатации | Остаточная высота рисунка протектора, мм | Подпись водителя |
|---|--|---|-------------|---|-----------------------|--|------------------------------------|--|------------------|
|   |  | установки шины на ходовое или запасное колесо | снятия шины | за месяц  | с начала эксплуатации |  |                                    |  |                  |

Ответственный за учет работы шины \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ должность, Ф.И.О. \_\_\_\_\_ подпись

Заключение комиссии по определению пригодности шины к эксплуатации (на восстановление, на углубление рисунка протектора, на рекламацию или в утиль).

Председатель комиссии \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ должность, Ф.И.О. \_\_\_\_\_ подпись

Члены комиссии \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ должность, Ф.И.О. \_\_\_\_\_ подпись

Примечания. 1. Карточка заводится на каждую шину. 2. Заполнение всех граф карточки обязательно.

КАРТОЧКА УЧЕТА ЭКСПЛУАТАЦИИ АККУМУЛЯТОРНОЙ БАТАРЕИ

(наименование организации, подразделения)

Тип АКБ \_\_\_\_\_ номер АКБ \_\_\_\_\_ дата изготовления АКБ \_\_\_\_\_  
 Изготовитель АКБ \_\_\_\_\_

Дата ввода АКБ в эксплуатацию \_\_\_\_\_ Нормативный срок эксплуатации до списания \_\_\_\_\_  
 Нормативная Дата списания \_\_\_\_\_  
 наработка АКБ до списания \_\_\_\_\_ км АКБ \_\_\_\_\_

|                                  |  |
|----------------------------------|--|
| 1. АКБ установлена на автомобиль |  |
| 2. Дата установки АКБ            |  |
| 3. Модель автомобиля             |  |
| 4. Гаражный номер автомобиля     |  |
| 5. Водитель(и)                   |  |

СВЕДЕНИЯ О ТЕХНИЧЕСКОМ ОБСЛУЖИВАНИИ АКБ

| АКБ, поступившая в отделение (участок) |                                    |  |   |   |   |   |   |   |    |    |    | Причина сдачи АКБ в отделение (участок) (зарядка, списание и пр.) и состояние АКБ при списании | АКБ при выдаче из отделения |             |  |    |
|--|------------------------------------|--|---|---|---|---|---|---|----|----|----|--|-----------------------------|-------------|--|----|
| Дата поступления в отделение (участок) | Пробег автомобиля с данной АКБ, км | Плотность электролита в аккумуляторах АКБ, г/см <sup>3</sup> |   |   |   |   |   | Уровень электролита в аккумуляторах АКБ, мм |    |    |    |  |                             | Дата выдачи | Плотность электролита, г/см <sup>3</sup> |    |
|  |                                    | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 1   | 2  | 3  | 4  |  | 5                           |             |  | 6  |
| 1                                      | 2                                  | 3  | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9   | 10 | 11 | 12 | 13   | 14                          | 15          | 16                                       | 17 |

Списание АКБ № \_\_\_\_\_ утверждаю \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

Председатель комиссии  
 Члены комиссии

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201 \_\_\_\_\_ г.

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

## Внутренний контроль учета запасов организации

Мы завершаем разговор о внутреннем контроле учета материально-производственных запасов<sup>1</sup>. Напоследок рассмотрим контроль их оценки, инвентаризацию и основные нарушения в учете.



Л.В. Чхутиашвили

### Контроль оценки материально-производственных запасов

Внутренние контролеры на основании первичных документов должны проверить, как организация оценила учитываемые запасы. Пунктом 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н) предусмотрена возможность выбора одного из способов оценки МПЗ при отпуске в производство и ином выбытии:

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

Если при формировании учетной политики этот вопрос не принимается во внимание, то имеет место несоответствие учета положениям учетной политики. Такое упущение, как правило, свидетельствует о формальном подходе к формированию учетной политики и о неэффективности системы внутреннего контроля.

Метод списания материалов по себестоимости каждой единицы удобен для применения организациями, использующими в производстве небольшую номенклатуру материалов: они могут легко отследить, из какой именно партии списаны материалы, причем цены на них остаются достаточно стабильными в течение длительного периода. В этом случае учет ведется по каждой партии материалов отдельно, а списываются материалы именно по тем ценам, по которым они приняты к учету.

Кроме того, этот метод должен применяться для оценки следующих видов МПЗ:

- материалов, которые используются в особом порядке, – драгоценных металлов, драгоценных камней, радиоактивных веществ и других подобных материалов;

- запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Основное преимущество метода списания МПЗ по себестоимости каждой единицы состоит в том, что все материалы списываются по их реальной себестоимости без каких-либо отклонений. Таким образом, появляется возможность получения достоверных данных о сформированной себестоимости продукции.

Если невозможно точно отследить, из какой именно партии отпущены в производство материалы, то целесообразно применять один из двух методов списания МПЗ – по средней себестоимости или ФИФО. При их использовании рассчитанные значения стоимости списанных материалов и остатков на конец периода отличаются друг от друга. Это в свою очередь влияет на себестоимость продукции, величину прибыли и сумму налога на прибыль. Поэтому при выборе метода списания материалов нужно определить, какие критерии являются наиболее важными.

### Особенности внутреннего контроля учета запасов

Для контроля учета **спецодежды** следует ознакомиться с трудовыми и коллективными договорами, поскольку в них описывается порядок и необходимость выдачи спецодежды сотрудникам организации.

Форменную одежду отражают на счете 10 (субсчета 10 «Спецодежда на складе» и 11 «Спецодежда в эксплуатации») по ее наименованиям, количеству и в разрезе материально ответственных лиц.

Контролеру следует проверить:

- правильность составления бухгалтерских записей в момент оприходования на склад спецодежды для персонала;
- записи по передаче в пользование форменной одежды.

При порче спецодежды (например, при глажке) составляется запись Дебет 73

<sup>1</sup>См. № 1/2016. – Примеч. ред.

«Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит 10 «Материалы», субсчет 11 «Спецодежда в эксплуатации» – отражена задолженность по возмещению стоимости испорченной спецодежды.

Форменная одежда может выдаваться с правом ношения вне времени и места работы – например, летчикам, офицерам, полиции и т.п. Она находится в постоянном личном пользовании работника, поэтому контролеру следует убедиться, что ее стоимость не включается в производственные затраты:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 10 «Материалы», субсчет 11 «Спецодежда в эксплуатации» – продана сотрудникам спецодежда;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС со стоимости проданной спецодежды.

Проверяя правильность учета материально-производственных запасов, контролеру необходимо выяснить, действительно ли в соответствии с приказом об учетной политике данные объекты учета включаются в состав материально-производственных запасов при условии, что их стоимость составляет менее 40 000 руб.

Например, если стоимость приобретенных малоценных быстроизнашивающихся предметов составляет менее 40 000 руб., но при этом, согласно учетной политике, они признаются элементами основных средств, то в учете будут сделаны записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при оприходовании объектов МПЗ, приобретенных у сторонних организаций;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 10 «Материалы», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты с внебюджетными фондами» – отражены затраты, связанные со строительством объектов МПЗ собственными силами;

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

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – при

постановке на учет малоценных быстроизнашивающихся предметов;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму возмещения налога.

Ежемесячно вслед за месяцем введения указанных объектов в эксплуатацию их стоимость относится на затраты через амортизацию. В учетной политике для целей налогообложения вариантности быть не может, поскольку имущество стоимостью менее 100 000 руб. за единицу не является амортизируемым.

Если же малоценные быстроизнашивающиеся предметы учитываются организацией в составе запасов, в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – учтены полученные малоценные быстроизнашивающиеся предметы от продавца без учета НДС в составе материально-производственных запасов;

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

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму возмещения налога;

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – малоценные быстроизнашивающиеся предметы переданы в эксплуатацию.

При списании стоимости запасов на затраты организации контроль за их дальнейшим движением можно осуществлять двумя способами:

- 1) в аналитическом учете (в количественном выражении) в разрезе мест эксплуатации и ответственных за эксплуатацию работников (материально ответственных лиц);
- 2) на забалансовом учете.

Кроме того, проверяя расход материалов, контролеру следует ознакомиться с нормами, утвержденными в организациях. Каждое предприятие утверждает нормы расходов материалов самостоятельно с учетом отраслевых особенностей. В то же время во многих областях народного хозяйства в помощь планово-финансовой службе предприятия изданы рекомендации по разработке тех или иных норм, лимитов.

Отклонения от норм расхода материалов методом документирования

Форменная одежда может выдаваться с правом ношения вне времени и места работы.



определяются на основании отдельных сигнальных первичных документов, в которых отражается отпуск материалов сверх норм. По каждому случаю экономии (перерасхода) материалов материально ответственные лица должны представить письменные объяснения, которые прилагаются к производственному отчету.

Контролеру следует убедиться, что сверхнормативный расход МПЗ списан на счет учета затрат на производство, а не на счет 94 «Недостачи и потери». Если в организации имеются решения руководства по представленным объяснениям материально ответственных лиц, то контролеру необходимо проверить, куда списан перерасход – на счет учета затрат на производство или на виновных лиц.

В налоговом учете налогооблагаемую прибыль уменьшают экономически оправданные, документально подтвержденные расходы, направленные на получение дохода (ст. 252 НК РФ). Учесть в налоговых расходах можно и сверхнормативно израсходованные материалы (если они связаны с производством, а не вызваны злоупотреблениями на рабочих местах). Для целей налогообложения прибыли нужен документ, который подтвердит бы количество израсходованных материалов (производственный отчет, акт о расходе материалов и т.д.).

В целях осуществления внутреннего контроля за дальнейшим использованием запасов организация может установить нормы естественной убыли. Данные нормы разрабатываются организацией самостоятельно.

Нормы естественной убыли, применяемые для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи материально-производственных запасов, разрабатываются с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет. Нормы естественной убыли в соответствии с постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» разрабатываются и утверждаются по отраслям народного хозяйства соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

Например, нормы списания эксплуатационных потерь (бой, лом, порча, износ)

на предприятиях общественного питания утверждены приказом Минторга СССР от 29.12.1982 № 276 «Об утверждении среднетраслевых норм эксплуатационных потерь столовой посуды, приборов, столового белья, санспецодежды, производственного инвентаря на предприятиях общественного питания и Инструкции о порядке их применения», а нормы списания естественной убыли на предприятиях металлургической промышленности утверждены приказом Минпромнауки РФ от 25.02.2004 № 55 «Об утверждении норм естественной убыли массы грузов в металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом», в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности – приказом Минздрава РФ от 20.07.2001 № 284 «Об утверждении норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности».

Естественная убыль материальных запасов отражается в учете записями:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 10 «Материалы» – отражена в учете естественная убыль материальных запасов;

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – списаны потери в пределах установленных норм естественной убыли;

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – отражена стоимость материальных запасов, подлежащая возмещению;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – отражена стоимость материальных запасов, подлежащая возмещению;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – удержана из заработной платы сотрудника стоимость материальных запасов сверх установленных норм естественной убыли;

Дебет 50 «Касса» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – взыскана стоимость материальных запасов с третьих виновных лиц;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – отражена стоимость материальных запасов, если виновных установить не удалось.

В целях осуществления внутреннего контроля за дальнейшим использованием запасов организация может установить нормы естественной убыли.

| Бухгалтерская запись   | Комментарий   |
|--|---|
| Дебет 10, 40, 43 Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»<br>- оприходованы излишки, выявленные при проведении инвентаризации   | Излишки материальных ценностей должны быть оприходованы и зачислены на финансовые результаты фирмы. При этом следует установить причины возникновения излишка и ответственных лиц.<br>Материально-производственные запасы, выявленные в излишке, следует учитывать по рыночной цене. Основание – пункт 29 Методических указаний   |
| Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 10, 41, 43<br>- выявлена недостача при проведении инвентаризации   | Недостающие товарно-материальные ценности (материально-производственные запасы) учитывают по фактической себестоимости  |
| Дебет 20, 23, 26, 44 Кредит 94<br>- списание стоимости недостающих ценностей   | Недостача материально-производственных запасов или их порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения   |
| Дебет 73 Кредит 94<br>- недостача имущества по балансовой стоимости отнесена на счет виновного работника<br>Дебет 73 Кредит 98<br>- отражена разница между рыночной и балансовой стоимостью недостающего имущества | Недостача материально-производственных запасов или их порча сверх норм относится на счет «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Причем, согласно статье 243 Трудового кодекса РФ, виновный работник должен возместить всю сумму причиненного ущерба, которая не может быть выше рыночной цены недостающего имущества и ниже его стоимости по данным бухучета (ст. 246 ТК РФ) |
| Дебет 98 Кредит 91.1<br>- списана разница между рыночной и балансовой стоимостью недостающего имущества пропорционально доле погашенной задолженности  | По мере погашения сотрудником причитающейся с него суммы задолженности  |
| Дебет 91.2 Кредит 94<br>- списаны на финансовые результаты организации убытки от недостачи имущества и его порчи   | Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков  |

## Инвентаризация запасов организации

Важнейший этап подготовки к формированию бухгалтерской отчетности по учету запасов организации, который поможет избежать множества ошибок, – инвентаризация имущества и обязательств. К сожалению, многие организации игнорируют обязанность проведения инвентаризации или подходят к ней формально.

В последнее время организации стараются обосновать необязательность проведения инвентаризации ссылками на пункт 3 статьи 11 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», где указано, что случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом. Однако в этом же законе указано: обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Обязательность проведения инвентаризации перед составлением годовой

бухгалтерской отчетности определена в абзаце 3 пункта 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Кроме того, об обязательном проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей (ТМЦ) указано в пункте 22 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, далее – Методические указания). Порядок отражения расходов между фактическим наличием материально-производственных запасов и данными бухгалтерского учета результатов приведен в таблице (см. выше).

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть указаны решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций

**Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно**

При расчете налога на прибыль недостачу материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли учитывают в составе материальных расходов.

(инспекций по качеству и др.). Это указано в пункте 5.2 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).

Стоимость излишков материально-производственных запасов, которые были в дальнейшем использованы в производстве (при выполнении работ, оказании услуг) или реализованы, определяется как сумма, по которой эти излишки ранее были учтены в составе доходов. То есть ею признается их рыночная цена. Она включается в состав материальных расходов (абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ).

Отметим, что в бухгалтерском учете рассматриваемые материально-производственные запасы подлежат включению в расходы по учетной стоимости, которой также признается их рыночная цена (пункты 73 и 91 Методических указаний). В связи с этим расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом не возникает. При расчете налога на прибыль недостачу материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли учитывают в составе материальных расходов (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). В случае годовой инвентаризации так поступают на дату составления бухгалтерской отчетности за год (то есть не позднее 31 декабря отчетного года). Причем не имеет значения, как организация признает расходы: по методу начисления или кассовым методом (п. 2 ст. 272, подп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ).

При применении кассового метода сумма недостачи материально-производственных запасов может быть учтена в составе материальных расходов, если только это имущество оплачено (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Сверх норм естественной убыли недостача материально-производственных запасов учитывается в зависимости от наличия виновного лица. Так, у организации возникает внереализационный доход, если стоимость недостающего имущества взыскивается с указанного лица (п. 3 ст. 250 НК РФ). При этом недостачу учитывают в момент:

- признания виновным своей вины или вступления в силу решения суда – при методе начисления (подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ);
- возмещения виновным ущерба – при кассовом методе (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Нарушением при проведении инвентаризации запасов является факт отсутствия проверки по всем местам хранения материальных ценностей. В основном

это связано с отдаленным расположением складов от головного офиса, что предусматривает необходимость отвлечения значительных финансовых, трудовых и временных ресурсов при проведении инвентаризации. Поэтому некоторые организации стараются экономить на проведении инвентаризации, но эта экономия может привести к прямо противоположным последствиям, так как отсутствие инвентаризации ТМЦ может стать причиной не только искажений бухгалтерского учета, но и злоупотреблений со стороны отдельных сотрудников.

Еще одна проблема возникает при проведении инвентаризации на производствах с непрерывным производственным циклом. Считается, что проверка должна привести к остановке работ, поэтому инвентаризацию осуществить невозможно.

Другая ошибка при проведении инвентаризации – это формальный к ней подход. Бывает, все ведомости оформлены, но реальная инвентаризация не проведена. Соответственно, не проверено наличие имущества, не уточнены обязательства, как следствие, ни бухгалтеры, ни руководители, ни собственники организации не знают реального положения дел.

В своевременном и качественном проведении инвентаризации должны быть заинтересованы сами организации, так как ее основными целями являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств (п. 1.4 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств). Во время инвентаризации выявляются недостатки, связанные с первичными документами и некорректными записями в бухгалтерском учете, на что обращают внимание внутренние контролеры.

### Учет резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости МПЗ должно отражаться в бухгалтерском учете



с помощью начисления резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) МПЗ, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т.п. Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Учет информации о резервах под отклонения стоимости МПЗ ведется на пассивном счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Внутренние контролеры проверяют образование и использование такого резерва. Операция по образованию резерва отражается в учете записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»  
Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» – образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым был образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. В учете делается запись:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»  
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – восстановлена сумма использованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей (в начале следующего отчетного периода).

Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву.

Как видим, ПБУ 5/01 запрещает переоценку материальных ценностей. МПЗ должны учитываться в течение всего времени нахождения на предприятии по исторической стоимости, то есть по цене их приобретения. Разница в ценах должна компенсироваться путем создания соответствующих резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

## **Основные нарушения в учете запасов организации**


Как правило, ошибки появляются вследствие неправильного применения норм законодательства. При этом к «застарелым» ошибкам нередко прибавляются новые, связанные с изменениями в нормативных документах, которые регулируют бухгалтерский учет. Рассмотрим некоторые типичные ошибки, ставшие уже привычными, а также появившиеся за последнее время.

Основные причины появления ошибок условно можно разделить на четыре группы:

- нарушение порядка подготовки к составлению отчетности (многие организации игнорируют обязанность проведения инвентаризации или подходят к ней формально);
- неправильное ведение бухгалтерского учета;
- ошибочное применение положений учетной политики;
- нарушения при формировании отчетности.

К основным видам нарушений в ходе внутреннего контроля запасов в организации можно отнести следующие:

- отсутствие договоров с сотрудниками организации о материальной ответственности;
- отсутствие документов по инвентаризации;
- несвоевременное и неполное оприходование материалов;
- отсутствие норм естественной убыли;
- нарушение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Таким образом, ключевая функция внутреннего контроля, в том числе контроля запасов, заключается в разработке и представлении не только предложений по ликвидации выявленных нарушений, но и рекомендаций по повышению эффективности управления, выявлению резервов развития, а также в консультативной поддержке руководства организации. 

**Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете.**

Е.Н. Галичевская, независимый консультант

## Алименты: исчисляем, удерживаем, перечисляем

Если сотрудник организации обязан выплачивать алименты, вся работа по их удержанию и перечислению ложится на плечи бухгалтера. Каков порядок документооборота исполнительных документов? С каких доходов удерживаются алименты? Какие существуют ограничения? Как правильно оформить подобные операции и что делать в нестандартных ситуациях: например, если сотрудник уже уволился? Ответы на эти вопросы – в статье.



Е.Н. Галичевская

### Общие положения о взыскании алиментов

По общему правилу, установленному Семейным кодексом РФ, при отсутствии соглашения об уплате алиментов, они (алименты) взыскиваются в судебном порядке. Алиментные обязательства могут возникать:

- у родителей – бывших супругов – в отношении несовершеннолетних детей (ст. 80 СК РФ) и нетрудоспособных совершеннолетних детей (ст. 85 СК РФ);
- у трудоспособных совершеннолетних детей – в отношении нетрудоспособных нуждающихся в помощи родителей (ст. 87 СК РФ);
- у супруга, обладающего необходимыми средствами, – в отношении нетрудоспособного нуждающегося супруга, жены в период беременности и в течение трех лет со дня рождения общего ребенка, нуждающегося супруга, осуществляющего уход за общим ребенком-инвалидом до достижения ребенком возраста восемнадцати лет или за общим ребенком – инвалидом с детства I группы (ст. 89 СК РФ);
- у бывшего супруга, обладающего необходимыми средствами, – в отношении тех же категорий, а также в отношении нуждающегося бывшего супруга, достигшего пенсионного возраста не позднее чем через 5 лет с момента расторжения брака, если супруги состояли в браке длительное время (ст. 90 СК РФ);
- у других членов семьи в отношении друг друга: братьев и сестер, бабушек, дедушек и внуков, воспитанников и фактических воспитателей, пасынков,

падчериц и отчимов, мачех (ст. 93-97 СК РФ).

В судебном порядке алименты могут определяться либо как доля заработка и (или) иного дохода, либо в твердой сумме. Поскольку тонкости определения размера алиментов бухгалтеру не важны (ему главное знать установленную судом долю дохода или твердую сумму), на них мы останавливаться не будем.

Отметим только, что, если по решению суда алименты взыскиваются в твердой денежной сумме, лицо, которое удерживает алименты из заработной платы или иного дохода должника, производит индексацию размера алиментов пропорционально росту величины прожиточного минимума (ч. 1 ст. 102 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее – Закон № 229-ФЗ), п. 1 ст. 117 СК РФ).

В соответствии с пунктом 2 статьи 117 СК РФ размер алиментов, взыскиваемых по решению суда в твердой денежной сумме, в целях индексации устанавливается судом кратным величине прожиточного минимума, в том числе в виде доли величины прожиточного минимума.

### Документооборот

Бухгалтер не может самостоятельно принять решение об удержании алиментов. Основанием служат поступившие по почте, лично от судебного пристава или от получателя алиментов оригиналы следующих документов (ч. 1 ст. 12, ч. 3 ст. 98 Закона № 229-ФЗ):

- исполнительный лист;
- судебный приказ;
- нотариально удостоверенное соглашение об уплате алиментов.

Бухгалтер ни в коем случае не должен удерживать алименты, если поступила копия исполнительного листа или другого документа. Есть два варианта, как поступить в таком случае:

- запросить оригинал нужного исполнительного документа, отправив копию по почте обратно адресату;
- никак не реагировать на полученный «неправильный» документ. Однако к моменту, когда поступит оригинал исполнительного документа, может накопиться большая задолженность по алиментам, и ее придется удержать помимо основной суммы алиментов. Например, работодатель получил исполнительный документ в мае, а срок взыскания алиментов начался в феврале. Бухгалтер взыщет алименты с доходов, которые начислены после даты, указанной в исполнительном листе. То есть за все предыдущие месяцы, начиная с февраля.

Если же поступило соответствующее постановление пристава-исполнителя об обращении взыскания на заработную плату должника, то исполнительный документ может быть приложен в виде копии (ч. 3 ст. 12 Закона № 229-ФЗ).

Совсем другая ситуация, если получен дубликат исполнительного листа. Он приравнивается к оригиналу, и бухгалтер должен удержать алименты.

Если нет исполнительного листа, но есть добровольное желание сотрудника уплачивать алименты (заключено соглашение об их уплате), ему нужно написать в бухгалтерию соответствующее заявление.

Хранятся исполнительные документы в бухгалтерии. Ответственного за их получение, обработку и хранение сотрудника лучше всего назначить приказом, так как в случае их утраты (утери, порчи, уничтожения) ответственность ляжет на руководителя компании или главбуха как на должностных лиц.

Если в организации несколько работников, которые уплачивают алименты, то целесообразно завести журнал учета исполнительных документов. Форму такого журнала организация вправе разработать самостоятельно и утвердить в качестве приложения к учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

Как у любого документа, у исполнительного документа тоже есть свой срок хранения. Обычно он составляет

«до минования надобности», но не менее пяти лет. Не следует забывать, что исполнительные документы, содержащие требования о взыскании периодических платежей, в том числе алиментов, сохраняют силу на все время, на которое они присуждены, а также в течение трех лет после окончания этого срока (п. 4 ст. 21 Закона № 229-ФЗ). Поэтому предъявить документ к взысканию можно в течение указанных сроков.

Журнал учета исполнительных листов хранится в организации 5 лет. Такой вывод можно сделать из пункта 1 статьи 29 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и пунктов 416 и 459 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).

Хранить исполнительные документы следует как бланки строгой отчетности, например, в сейфах или металлических шкафах (п. 6.2 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105)), так как за их утерю предусмотрена ответственность. Например, согласно статье 431 ГПК РФ, должностное лицо, виновное в утрате переданного ему на исполнение исполнительного листа или судебного приказа, может быть подвергнуто штрафу в размере до 2500 руб.

Если вина такого лица будет доказана, судебный пристав вправе применить денежное взыскание. Для руководителя или главбуха предусмотрены гораздо более высокие штрафы: от 15 000 до 20 000 руб., а вот саму организацию пристав может оштрафовать на 50 000-100 000 руб. (ч. 3 ст. 17.14 КоАП РФ).

### **С каких выплат удерживаются алименты**

Удерживать алименты из заработной платы плательщика на основании исполнительного листа должна бухгалтерия той организации, в которой плательщик трудоустроен.

Алименты удерживаются из выплат, которые являются:

- оплатой труда;
- гарантиями (например, отпускные);
- выплатами социального характера.

**Хранить исполнительные документы следует как бланки строгой отчетности, например, в сейфах или металлических шкафах.**



**К сведению**

Надо ли удерживать алименты с пособия по временной нетрудоспособности? Да, причем это касается и пособий по болезни самого плательщика алиментов, и пособий, выплаченных ему в случае ухода за больным ребенком или другим членом семьи (ч. 3 ст. 98, п. 9 ч. 1 ст. 101 Закона № 229-ФЗ).

Обратите внимание, что алименты удерживаются из пособия, выплачиваемого как за счет работодателя, так и за счет ФСС РФ. При этом в поле «Итого начислено» листа нетрудоспособности указывается вся сумма причитающегося работнику пособия (без уменьшения на НДФЛ и алименты).

Полный перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, поименован в постановлении Правительства РФ от 18.07.1996 № 841 (далее – Перечень). Причем учитываются доходы, полученные не только на основном месте работы, но и доходы, полученные совмещателями.

Нельзя удерживать алименты со следующих доходов работника (исчерпывающий перечень приведен в статье 101 Закона № 229-ФЗ):

- в связи со служебной командировкой, с переводом, приемом или направлением на работу в другую местность;
- изнашиванием инструмента, принадлежащего работнику;
- рождением ребенка, смертью родных, регистрацией брака работника.

**Расчет алиментов**

Размер алиментов, которые следует удерживать из доходов работника, определяется следующим образом (ч. 1 ст. 99 Закона № 229-ФЗ):

и иных доходов до полного погашения взыскиваемых сумм (письмо Роструда от 19.12.2007 № 5204-6-0).

При взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью, возмещении вреда в связи со смертью кормильца и возмещении ущерба, причиненного преступлением – 70% без учета НДФЛ (ст. 138 ТК РФ, ч. 3 ст. 99 Закона № 229-ФЗ). Однако законом установлено, что сотрудник должен получить не менее 30% от своей зарплаты за месяц без учета НДФЛ (ч. 1 ст. 99 Закона № 229-ФЗ, п. 5 ст. 217 НК РФ, п. 4 Перечня).

Имеет ли право сотрудник, уплачивающий алименты, получить стандартный налоговый вычет по НДФЛ согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ? Минфин России считает, что право разведенного родителя на получение стандартного налогового вычета на детей подтверждается фактом уплаты алиментов, обеспечивающих содержание детей, либо наличием документов, подтверждающих расходы на детей, произведенные в соответствии с соглашением. При наличии таких документов налогоплательщик имеет право на получение налогового вычета независимо от места жительства, при их отсутствии вычет не предоставляется (письма Минфина России от 11.10.2012 № 03-04-05/8-1179, от 23.03.2012 № 03-04-05/8-367).

Алименты, получаемые на содержание несовершеннолетних детей, не подлежат обложению НДФЛ согласно пункту 5 статьи 217 НК РФ (письмо Минфина России от 04.10.2012 № 03-04-05/6-1141). То есть взыскание алиментов произво-

$$(\text{Доходы в соответствии с Перечнем} - \text{НДФЛ}) \times \text{Доля, установленная в исполнительных документах} = \text{Сумма алиментов}$$

По общему правилу удержания, производимые работодателем, не могут превышать 20% от заработной платы (за вычетом НДФЛ), причитающейся работнику (ст. 138 ТК РФ). Однако при удержаниях по исполнительным документам действуют совершенно другие правила.

В соответствии с частью 2 статьи 99 Закона № 229-ФЗ при исполнении исполнительного документа (нескольких документов) с должника-гражданина не может быть удержано более 50% без учета НДФЛ от заработной платы

дится после удержания из заработной платы и иного дохода налога на доходы физических лиц (в п. 4 Перечня и п. 1 ст. 99 Закона № 229-ФЗ).

Если сумма НДФЛ равна нулю, то алименты следует рассчитывать и удерживать со всей суммы заработной платы (дохода) работника (письмо Роструда от 28.12.2006 № 2261-6-1). Такая ситуация возможна, например, когда работник получает имущественный вычет у работодателя.

Может возникнуть такая ситуация, что сумма по исполнительным листам

*В ООО «Горизонт» работает сотрудник А.А. Ножкин, которому установлен оклад 20 000 руб. Данному сотруднику положен стандартный налоговый вычет на ребенка в размере 1 400 руб.*

*Определим и отразим в учете сумму, которую А.А. Ножкин получит на руки за месяц, если на основании исполнительного листа необходимо будет удерживать алименты в размере 1/4 дохода. Алименты будут отправлены по почте – комиссия 5% от суммы перевода.*

*Дебет 70 Кредит 68*

*- 2 418 руб. – удержан НДФЛ ((20 000 руб. – 1 400 руб.) x 13%);*

*Дебет 70 Кредит 76*

*- 4 395,50 руб. – удержаны алименты ((20 000 руб. – 2 148 руб.) x 1/4);*

*Дебет 76 Кредит 50, 51*

*- 4 395,50 руб. – перечислены алименты;*

*Дебет 70 Кредит 76*

*- 219,78 руб. – удержана сумма, причитающаяся банку за перевод денег (4 395,50 руб. x 5%);*

*Дебет 70 кредит 50*

*- 12 966,72 руб. – выдана заработная плата (20 000 руб. – 2 418 руб. – 4 395,50 руб. – 219,78 руб.).*

## Пример 1

*В бухгалтерии есть три исполнительных листа на одного сотрудника. По двум из них надо удерживать алименты на двух детей в размере по 7 000 руб. на каждого, а по третьему – возмещение вреда, причиненного здоровью в результате ДТП, в размере 15 000 руб.*

*Доход работника за март 2016 года за вычетом НДФЛ составил 40 000 руб.*

*Бухгалтер рассчитывает предельную сумму к удержанию. Она составит: 40 000 руб. x 70% = 28 000 руб.*

*Поскольку сумма требований (7 000 руб. + 7 000 руб. + 15 000 руб. = 29 000 руб.) больше, чем сумма, которую допустимо удержать (28 000 руб.), бухгалтер в марте 2016 года поступит так:*

*по двум исполнительным документам удержит алименты по 6 759 руб. на каждого ребенка (28 000 руб. x 7 000 руб.: 29 000 руб.);*

*по третьему документу удержит 14 483 руб. в счет возмещения вреда здоровью (28 000 руб. x 15 000 руб.: 29 000 руб.).*

## Пример 2

гораздо больше установленных законодательством лимитов, и дохода сотрудника недостаточно. В этом случае бухгалтеру следует соблюдать очередность выплат. К первой очереди выплат, помимо выплаты алиментов на несовершеннолетних детей, относятся:

- возмещение вреда, причиненного здоровью;
- возмещение вреда в связи со смертью кормильца;
- возмещение ущерба, причиненного преступлением;
- компенсация морального вреда.

Все остальные требования перечисляются бухгалтером в порядке очередности, установленной статьей 111 Закона № 229-ФЗ.

Зарплаты сотрудника может не хватить по двум совершенно одинаковым исполнительным листам, например, оба листа могут быть на алименты. В этом случае бухгалтер должен исполнить решение суда пропорционально причитающейся каждому взыскателю сумме,

указанной в исполнительном документе (п. 3 ст. 111 Закона № 229-ФЗ).

Можно посоветовать вести реестр по суммам, оставшимся неудержанными из-за нехватки дохода. Это позволит не запутаться и обосновать судебному приставу задолженность работника по алиментам на любую дату, если понадобится.

Такой реестр лучше вести по каждому исполнительному документу. Его форму надо разработать самостоятельно и утвердить в качестве одного из приложений к бухгалтерской учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

### Перечисляем алименты получателю

Перечислить алименты получателю необходимо в течение трех рабочих дней со дня каждой выплаты, из которой удержаны алименты (ст. 109 СК РФ, ч. 2 ст. 15, ч. 3 ст. 98 Закона № 229-ФЗ). Реквизиты получателя бухгалтер должен взять из исполнительного документа или

Перечислить алименты получателю необходимо в течение трех рабочих дней со дня каждой выплаты, из которой удержаны алименты.

Приставы могут проверить не только правильность расчета алиментов, удерживаемых по исполнительному документу, но и своевременность их перечисления получателю.

из постановления судебного пристава-исполнителя.

Если есть реквизиты, алименты перечисляются платежным поручением. При этом ставится очередность платежа «1» (п. 2 ст. 855 ГК РФ). При этом сумме комиссии за отправку можно удерживать с плательщика алиментов вместе с их суммой. Алименты перечисляются за счет их плательщика (ст. 109 СК РФ).

Если в наличии только почтовый адрес получателя, нужно отправить алименты почтовым переводом. Сумму почтовой комиссии тоже можно удерживать с плательщика алиментов при следующей выплате ему дохода.

Но если даже адрес получателя алиментов неизвестен, служба судебных приставов рекомендует перечислять такие алименты на расчетный счет местного подразделения ФССП России. Все издержки по перечислению алиментов оплачивает должник.

Обратите внимание: если алименты удержаны с работника, но не перечислены в трехдневный срок (или перечислены не в полном объеме), то организацию ждут санкции. Получатель алиментов вправе через суд потребовать от организации-работодателя выплаты процентов за просрочку уплаты денежных средств (пункты 1, 3 ст. 395 ГК РФ). Проценты рассчитываются за каждый день просрочки выплаты алиментов, начиная с четвертого дня от выплаты работнику дохода по день перечисления алиментов получателю, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ (пункты 1 и 3 ст. 395, ст. 191 ГК РФ).

Кстати, приставы могут проверить не только правильность расчета алиментов, удерживаемых по исполнительному документу, но и своевременность их перечисления получателю.

Часто возникает вопрос, может ли бухгалтер выплатить алименты из наличной выручки, поступающей в кассу организации? Правила наличных расчетов в рублях и иностранной валюте (с соблюдением требований валютного законодательства) установлены Указанием Банка России от 07.10.2013 № 3073-У. Согласно пункту 2 данного документа, организация вправе расходовать наличную выручку, поступившую в ее кассу, на:

- выплаты работникам, включенные в фонд зарплаты, и выплаты социального характера;
- выплату страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим

ранее страховые премии наличными деньгами;

- оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;
- выдачу наличных денег работникам под отчет;
- возврат за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;
- выдачу наличных денег при осуществлении операций банковским платежным агентом (субагентом) в соответствии с требованиями Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».

Таким образом, уплата алиментов из наличной выручки Указанием № 3073-У не предусмотрена. Но прямого законодательного запрета на выплату алиментов из кассы за счет денежных средств, поступивших в кассу, нет. Поэтому этот вопрос остается на усмотрение бухгалтера, который должен основываться на своем профессиональном суждении и оценить риски.

### Если сотрудник увольняется

Что делать, если сотрудник, обязанный уплачивать алименты, увольняется?

Об этом факте необходимо поставить в известность судебного пристава в трехдневный срок и получателя алиментов (за несообщение об увольнении сотрудника нет штрафа). Кроме того, исполнительный документ с отметкой о произведенных взысканиях; периоде, за который произведены удержания, и сумме оставшейся задолженности возвращается судебному приставу-исполнителю и (или) взыскателю (п. 1 ст. 111 СК РФ, ч. 4 ст. 98 Закона № 229-ФЗ, письмо ФССП России от 25.06.2012 № 12/01-15257). В случае несообщения по неуважительной причине сведений, указанных в пунктах 1 и 2 статьи 111 СК РФ, виновные в этом должностные лица и иные граждане привлекаются к ответственности в порядке, установленном законом.

Закон № 229-ФЗ устанавливает, что при перемене должником места работы, учебы, места получения пенсии и иных доходов лица, выплачивающие должнику заработную плату, пенсию, стипендию или иные периодические платежи, обязаны незамедлительно сообщить об этом судебному приставу-исполнителю и (или) взыскателю и возратить им исполнительный документ с отметкой о произведенных взысканиях (ч. 4 ст. 98 Закона № 229-ФЗ).



О любом движении исполнительного листа необходимо письменно уведомлять получателя алиментов.

Аналогичная обязанность установлена и для работника. Работник-должник также незамедлительно должен сообщать судебному приставу-исполнителю и (или) взыскателю о новом месте работы, учебы, месте получения пенсии и иных доходов. Форма уведомления законодательно не установлена, поэтому уведомление осуществляется в произвольной форме.

Если после увольнения работника ему начисляется доход, с которого удерживаются алименты, то документальным основанием для удержания станет копия исполнительного листа, оставшаяся у бывшего работодателя после увольнения работника.

Законодательством предусмотрена ответственность за непредоставление или несвоевременное представление

информации об увольнении сотрудника, имеющего алиментные обязательства. Административный штраф может быть наложен на (ст. 19.7 КоАП РФ):

- должностных лиц организации – от 300 до 500 руб.;
- организацию – от 3000 до 5000 руб.

Кроме того, существует срок для привлечения к административной ответственности, установленной частью 3 статьи 17.14 КоАП, – 1 год со дня совершения административного правонарушения (п. 1 ст. 4.5 КоАП). При этом в случае совершения правонарушения, выразившегося в форме бездействия, срок привлечения к административной ответственности исчисляется со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности (п. 14 постановления Пленума ВС РФ от 24.03.2005 № 5).

О любом движении исполнительного листа необходимо письменно уведомлять получателя алиментов.

Совместный проект ИПБ Московского региона и ИД «Бюджет»

Л.А. Лаптева, редактор-эксперт журнала «Бюджетный учет»

## Оплата труда в учреждениях по благоустройству\*

При расчете заработной платы работникам учреждений, основным видом деятельности которых является благоустройство территорий, у бухгалтеров возникает множество вопросов. Например, какой должна быть система оплаты труда (сдельной или повременной)?

Основное понятие благоустройства территории установлено Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Под благоустройством территории поселения (городского округа) понимается комплекс мероприятий по содержанию территории, а также по проектированию и размещению объектов благоустройства, направленных на обеспечение и повышение комфортности условий проживания граждан, поддержание и улучшение санитарного и эстетического состояния территории.

Разработка правил по благоустройству осуществляется учреждением в соответствии с приказом Минрегиона России от 27.12.2011 № 613 «Об утверждении Методических рекомендаций

по разработке норм и правил по благоустройству территорий муниципальных образований» (далее – Методические рекомендации). Процесс благоустройства представляет собой комплекс мероприятий по инженерной подготовке и обеспечению безопасности, озеленению, устройству покрытий, освещению, размещению малых архитектурных форм и объектов монументального искусства (п. 1.5 Методических рекомендаций).

Элементами благоустройства территории являются декоративные, технические, планировочные, конструктивные устройства, растительные компоненты, различные виды оборудования и оформления, малые архитектурные формы, некапитальные нестационарные сооружения. К работам по благоустройству



Л.А. Лаптева

\*Статья опубликована журнале «Бюджетный учет» // 2015, № 12. С. 62–65.



территории в том числе следует отнести следующие виды:

- ремонт тротуаров (асфальтирование, укладка тротуарной плитки);
- уборка территории от грязи, мусора, снега, вывоз мусора, твердых бытовых отходов;
- установка скамеек, возведение различных видов ограждений, фонарей уличного освещения;
- содержание элементов внешнего благоустройства зданий и сооружений, объектов инженерной инфраструктуры;
- озеленение территории.

Поэтому таким учреждениям требуются работники различных профессий и квалификаций, оплата труда которых зависит от рода занятий и отраслевой (утвержденной) системы оплаты труда.

### Рассмотрим особенности

Документы, которыми устанавливаются системы оплаты труда в государственных и муниципальных учреждениях, перечислены в статье 144 Трудового кодекса РФ.

Основополагающим документом для расчета заработной платы в федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждениях является постановление Правительства РФ от 05.08.2008 № 583 «О введении новых систем оплаты труда работников федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждений и федеральных государственных органов, а также гражданского персонала воинских частей, учреждений и подразделений федеральных органов исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная и приравненная к ней служба, оплата труда которых в настоящее время осуществляется на основе Единой тарифной

сетки по оплате труда работников федеральных государственных учреждений», которым утверждено Положение об установлении систем оплаты труда работников федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждений (далее – Положение). Пунктом 1 данного Положения установлен следующий состав оплаты труда работников:

- должностной оклад, ставка заработной платы;
- компенсационная выплата;
- стимулирующая выплата.

Месячная заработная плата работника при повременной оплате труда определяется исходя из отработанного им в этом месяце времени и указанного в трудовом договоре размера оклада или дневной (часовой) тарифной ставки. При этом, согласно части 4 статьи 129 ТК РФ, оклад представляет собой фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат. Размер окладов, ставок заработной платы работников учреждения определяется с учетом требований к профессиональной подготовке и уровню квалификации, которые необходимы для соответствующей профессиональной деятельности, на основе отнесения занимаемых работниками должностей к профессиональной квалификационной группе.

При сдельной оплате труда размер заработной платы работника за месяц зависит от количества произведенной им продукции (единиц, операций, услуг), а не от отработанного времени. Заработная плата в этом случае исчисляется как произведение сдельной расценки и количества единиц продукции.

Заработная плата работника при сдельной оплате труда может включать в себя:

- компенсационные выплаты за условия труда;
- стимулирующие выплаты.

Согласно статье 153 ТК РФ, работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, – в размере не менее двойной дневной или часовой тарифной ставки;

При сдельной оплате труда размер заработной платы работника за месяц зависит от количества произведенной им продукции (единиц, операций, услуг), а не от отработанного времени.

Учет рабочего времени работников отражается в таблице учета использования рабочего времени (ф. 0504421).

- работникам, получающим должностной оклад (оклад), – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени и в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Все выплаты в учреждении, включая размер сделанных расценок, утверждаются коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами.

Количество произведенной работником продукции (единиц, операций, услуг) определяется по информации из первичных учетных документов (актов, накладных, нарядов и т.д.). В случае отсутствия утвержденных форм для организаций государственного сектора учреждение вправе разработать самостоятельно необходимую форму, утвердив ее в рамках учетной политики.

Учет рабочего времени работников отражается в таблице учета использования рабочего времени (ф. 0504421)<sup>1</sup>.

При разработке или внесении изменений в коллективный договор учреждению по благоустройству необходимо руководствоваться Отраслевым тарифным соглашением<sup>2</sup> на 2014–2016 годы, которое является правовым актом, регулирующим социально-трудовые отношения в сфере жилищно-коммунального хозяйства, устанавливающим общие условия оплаты труда работников благоустройства, их гарантии, компенсации и льготы.

Также регулирование порядка оплаты труда работников по благоустройству федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждений, подведомственных Министерству строительства и жилищно-коммунального хозяйства, производится на основании приказа Минстроя России от 14.04.2015 № 273/пр «Об утверждении примерного Положения об оплате труда работников федеральных бюджетных, автономных и казенных учреждений, находящихся в ведении Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства

Российской Федерации по видам экономической деятельности». Данное положение определяет порядок формирования фонда оплаты труда за счет средств федерального бюджета и иных источников, устанавливает размер должностных окладов, ставок заработной платы по профессиональным квалификационным группам, квалификационным уровням с учетом профессиональных стандартов, а также выплат компенсационного и стимулирующего характера.

Кроме того, система оплаты труда в учреждениях по благоустройству должна устанавливаться с учетом:

- единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих. Например, раздела «Зеленое хозяйство» Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих (утв. постановлением Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 18.09.1984 № 272/17-70);
- квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих, в том числе Общеотраслевых квалификационных характеристик должностей работников, занятых на предприятиях, в учреждениях и организациях (утв. постановлением Минтруда РФ от 21.08.1998 № 37) или профессиональных стандартов, например, профессиональный стандарт «Машинист асфальтоукладчика» (утв. приказом Минтруда России от 04.12.2014 № 973н);
- государственных гарантий по оплате труда (ст. 130 ТК РФ);
- перечня видов выплат компенсационного характера в федеральных бюджетных, автономных, казенных учреждениях и разъяснений порядка установления выплат компенсационного характера в этих учреждениях (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 № 822);
- перечня видов выплат стимулирующего характера в федеральных бюджетных, автономных, казенных учреждениях и разъяснений порядка установления выплат стимулирующего характера в этих учреждениях (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 № 818);
- единых рекомендаций по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений на 2015

<sup>1</sup>Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению».

<sup>2</sup>Отраслевое тарифное соглашение в жилищно-коммунальном хозяйстве Российской Федерации на 2014–2016 годы утверждено 9 сентября 2013 года Минрегионом России, Общероссийским отраслевым объединением работодателей «Союз коммунальных предприятий», Общероссийским профсоюзом работников жизнеобеспечения.



**Пример 1**

*В бюджетном учреждении «Благоустройство» одним из видов деятельности является содержание объектов дорожного хозяйства. В связи с этим была установлена ставка «Машинист асфальтоукладчика», в обязанности которого входит выполнение работ по укладке асфальтобетонной (бетонной) смеси.*

*Должностной оклад установлен в размере 7380 руб. Приказом директора приняты следующие стимулирующие и компенсационные выплаты, расчет которых производится исходя из должностного оклада, установленного работнику:*

- ежемесячная выплата за стаж непрерывной работы, выслугу лет – 10%;
- ежемесячная выплата за качество выполняемых работ, соблюдение трудовой дисциплины и правил внутреннего трудового распорядка – 50%;
- премиальные выплаты по итогам работы за месяц – 100%;
- за сверхурочную работу – 70%.

*Оплата труда машинисту за ноябрь 2015 года, с учетом высоких показателей труда и сверхурочной работы, составила:*

$$7380 \text{ руб.} + (7380 \text{ руб.} \times 10\%) + (7380 \text{ руб.} \times 50\%) + (7380 \text{ руб.} \times 100\%) + (7380 \text{ руб.} \times 70\%) = 24354 \text{ руб.}$$

*Для содержания в порядке дворовых территорий в ноябре учреждение приняло работника на ставку уборщика территории (дворник) с должностным окладом 4950 руб. Убираемая площадь по норме составляет 3500 кв. м (с усовершенствованным покрытием).*

*Приказом директора установлены следующие стимулирующие выплаты, расчет которых производится в процентном отношении к должностному окладу, установленному работнику:*

- ежемесячная выплата за увеличение объема работ на 1500 кв. м – 50%;
- ежемесячная выплата за качество выполняемых работ, соблюдение трудовой дисциплины и правил внутреннего трудового распорядка – 40%.

*Заработная плата дворника составила:*

$$4950 \text{ руб.} + (4950 \text{ руб.} \times 50\%) + (4950 \text{ руб.} \times 40\%) = 9405 \text{ руб.}$$

*Предположим, дворник устроился на работу 9 ноября 2015 года. В этом случае он отработает в ноябре 16 дней. Начислим заработную плату за фактически отработанные дни. Она составит:*

$$4950 \text{ руб.} : 20 \text{ дн. (количество рабочих дней в ноябре)} \times 16 \text{ дн.} + (3960 \text{ руб.} \times 50\%) + (3960 \text{ руб.} \times 40\%) = 7524 \text{ руб.}$$

год (утв. решением Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений от 24.12.2014, протокол № 11);


- мнения представительного органа работников.

**Должностная инструкция**

Основные трудовые функции работника отражаются в трудовом договоре, но конкретное содержание, объем должностных обязанностей, предел ответственности, а также квалификационные требования, предъявляемые к занимаемой должности, следует отразить в должностной инструкции, составленной на каждого работника.

Отметим, с 1 июля 2015 года начал действовать новый общероссийский классификатор занятий «ОК 010-2014 (МСКЗ-08). Общероссийский классификатор занятий» (приказ Росстандарта

от 12.12.2014 № 2020-ст), в котором уточнены понятия квалификации и специализации, определяющие виды трудовой деятельности, изменены некоторые коды и наименования групп занятий. Например, неквалифицированные работники по сбору мусора входят в следующие группы занятий:

- 9611 Сборщики мусора;
- 9612 Сортировщики мусора;
- 9613 Уборщики территорий (дворники) и подобные работники. 

**Внимание!**

С 1 июля 2016 года применение работодателями профессиональных стандартов станет обязательным в части требований к квалификации, необходимой работнику для выполнения трудовой функции, если Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами или иными нормативными правовыми актами установлены такие требования (Федеральный закон от 02.05.2015 № 122-ФЗ).

## «Несущественная» ошибка в счете-фактуре

Организация выставила счет-фактуру с неверно заполненным адресом контрагента. Контрагент обратился с просьбой о внесении исправлений. Организация выставила исправительный счет-фактуру, изменения коснулись только реквизита «адрес». Может ли организация в соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ не делать запись в дополнительные листы книги продаж и не подавать уточненную декларацию, так как нет ошибки, приводящей к искажению начисленного налога?

При обнаружении в счетах-фактурах технических ошибок, продавцу следует внести исправления путем составления новых экземпляров счетов-фактур.

К настоящему времени для расчетов по НДС постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (далее – Постановление № 1137) утверждены:

- форма счета-фактуры (раздел I приложения № 1 к Постановлению № 1137, далее – Счет-фактура);
- правила его заполнения (раздел II приложения № 1 к Постановлению № 1137, далее – Правила заполнения счета-фактуры);
- форма книги продаж (раздел I приложения № 5 к Постановлению № 1137, далее – Книга продаж);
- правила ее ведения (раздел II приложения № 5 к Постановлению № 1137, далее – Правила ведения книги продаж);
- форма дополнительного листа книги продаж (раздел III приложения № 5 к Постановлению № 1137, далее – Дополнительный лист книги продаж);
- правила его заполнения (раздел IV приложения № 5 к Постановлению № 1137).

В первую очередь заметим, что при обнаружении в счетах-фактурах, выставленных по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам, переданным имущественным правам), ошибок (арифметических, технических, связанных с неправильным вводом информации и т.п.) продавцу следует внести исправления путем составления новых экземпляров счетов-фактур в соответствии с пунктом 7 Правил заполнения счета-фактуры (см., например, письма Минфина России от 25.02.2015 № 03-07-09/9433, от 15.08.2012 № 03-07-09/119, от 16.04.2012 № 03-07-09/36, от 13.04.2012 № 03-07-09/34, от 23.03.2012 № 03-07-09/25, от 05.12.2011 № 03-07-09/46, от 30.11.2011 № 03-07-09/44,

ФНС России от 23.08.2012 № АС-4-3/13968@, от 11.04.2012 № ЕД-4-3/6103@, от 12.03.2012 № ЕД-4-3/4143@).

При этом в новом экземпляре счета-фактуры не допускается изменение показателей, указанных в строке 1 счета-фактуры, составленного до внесения в него исправлений, и заполняется строка 1а, где указываются порядковый номер исправления и дата исправления. Остальные показатели нового экземпляра счета-фактуры, в том числе новые (первоначально не заполненные) или уточненные (измененные), указываются в соответствии с Правилами заполнения счета-фактуры.

В рассматриваемом случае организация-продавец выставила покупателю исправленный счет-фактуру в связи с тем, что неверно указан был адрес контрагента. Согласно подпункту «к» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры, в строке 6а указывается место нахождения покупателя в соответствии с учредительными документами.

В общем случае при выставлении нового, исправленного счета-фактуры после окончания налогового периода, в котором был выставлен экземпляр с ошибкой, продавцу следует внести изменения в книгу продаж, оформив дополнительный лист книги продаж (пункты 3, 4, 11 Правил ведения книги продаж).

В отношении рассматриваемого случая хотим заметить, что в книге продаж не отражается адрес покупателя. В то же время в графе 4 указываются порядковый номер и дата исправления счета-фактуры, указанные в строке 1а исправленного счета-фактуры, а при заполнении этой графы в графе 3 книги продаж указываются данные из строки



Если допущенная ошибка в счете-фактуре не привела к занижению налоговой базы по НДС, организация вправе (но не обязана) представить уточненную налоговую декларацию.

1 счета-фактуры (подп. «ж» п. 7 Правил ведения книги продаж). Таким образом, по нашему мнению, организации все же следует внести изменения в книгу продаж, заполнив дополнительный лист книги продаж в соответствии с разделами III и IV приложения № 5 к Постановлению № 1137.

В частности, в соответствии с пунктом 3 раздела IV приложения № 5 к Постановлению № 1137 в строке дополнительного листа книги продаж производятся записи данных по счету-фактуре до внесения в него исправлений, подлежащие аннулированию (с отрицательным значением), и в следующей строке осуществляется регистрация счета-фактуры с внесенными в него исправлениями (с положительным значением).

Что касается уточненной налоговой декларации, то хотим обратить внимание на следующее. Согласно абзацу 2 пункта 1 статьи 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном статьей 81 НК РФ.

Поскольку в рассматриваемой ситуации допущенная ошибка в счете-фактуре не привела к занижению налоговой базы по НДС, организация вправе (но не обязана) представить уточненную налоговую декларацию.

Если организация примет решение подать уточненную налоговую декларацию, она должна учитывать, что обязанность представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию наступает при обнаружении налогоплательщиком в поданной им ранее налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Согласно пункту 2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (далее – Порядок заполнения Декларации), в уточненную декларацию подлежат включению те разделы декларации и приложения к ним, которые ранее были представлены налогоплательщиком в налоговый орган, с учетом внесенных в них изменений, а также иные разделы декларации и приложения к ним в случае внесения в них изменений (дополнений).

Форма налоговой декларации по НДС, утвержденная приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, включает в себя, в частности, раздел 9, предназначенный для отражения сведений из книги продаж. В случаях внесения изменений в книгу продаж за истекший налоговый период налогоплательщиками (налоговыми агентами) заполняется приложение 1 к разделу 9 декларации (п. 48 Порядка заполнения декларации).

В графе 3 по строкам 090-300 отражаются данные, указанные соответственно в графах 2-8, 10-19 дополнительного листа книги продаж (п. 48.7 Порядка заполнения декларации). В частности, по строкам 120 и 130 отражаются соответственно номер и дата исправления счета-фактуры продавца.

Таким образом, в связи с необходимостью представления сведений из дополнительного листа книги продаж в состав уточненной декларации дополнительно включается приложение 1 к разделу 9. При этом в разделе 9 и приложении № 1 к разделу 9 декларации в графах 3 по строкам 001 указывается цифра «0» (признак актуальности сведений) (письмо ФНС России от 24.09.2015 № СД-4-15/16779@).

В связи с отсутствием разъяснений уполномоченных органов по рассматриваемой ситуации, рекомендуем



организации на основании пункта 1 статьи 34.2 НК РФ и пункта 1 статьи 21 НК РФ воспользоваться правом налогоплательщика и обратиться в Минфин России или в налоговый орган по месту учета организации за получением

письменных разъяснений по данному вопросу, наличие которых учитывается в случае возникновения спора в качестве обстоятельства, исключаящего вину налогоплательщика (ст. 111 НК РФ).

**С.Ю. Овчинникова**, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Заем от учредителя – физического лица

Микропредприятие (ООО) находится на общей системе налогообложения. В 2015 году организация получила беспроцентный заем от учредителя – физического лица (доля в уставном капитале – 20%), который также является директором ООО. Учредитель предоставлял организации займы несколько раз в суммах не более 5 млн руб., других сделок между организацией и данным учредителем не заключалось. Какие налоговые риски несет организация в 2015 и 2016 годах?

Если в договоре прямо не предусмотрено, что заем беспроцентный, заемщик будет обязан выплачивать проценты.

Отношения сторон по договору займа регламентируются главой 42 ГК РФ «Заем и кредит». По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (п. 1 ст. 807 ГК РФ).

Сторонами по договору займа могут быть любые юридические и физические лица с учетом ограничений, установленных законодательством.

Договор займа может быть как возмездным (то есть предусматривающим уплату процентов на сумму займа), так и безвозмездным (беспроцентным), когда заемщик обязуется вернуть только сумму займа или заемные вещи. Если в договоре прямо не предусмотрено, что заем беспроцентный, заемщик будет обязан выплачивать проценты (пункты 1, 2 ст. 809 ГК РФ).

### Налогообложение операции по получению займа

Объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками

консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль, определяемая как разница между полученными доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (ст. 247 НК РФ).

При формировании налогооблагаемой прибыли учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы (п. 1 ст. 248 НК РФ). Перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, приведен в статье 251 НК РФ.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 251 НК РФ, денежные средства, полученные по договорам займа, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются. Средства, направленные на погашение заимствований, не учитываются в расходах (п. 12 ст. 270 НК РФ).

Материальная выгода, полученная организацией от пользования беспроцентным займом, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль. Напомним, что в соответствии со статьей 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить,



и определяемая, в частности, в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Нормы главы 25 НК РФ не обязывают налогоплательщиков признавать доходы в виде материальной выгоды, полученные в результате безвозмездного пользования заемными денежными средствами, равно как и не устанавливают порядка оценки дохода в таких случаях (постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/04). Аналогичные выводы представлены в письмах Минфина России от 09.02.2015 № 03-03-06/1/5149, от 24.07.2013 № 03-11-06/2/29384, от 11.05.2012 № 03-03-06/1/239, от 18.04.2012 № 03-03-10/38, ФНС России от 13.01.2005 № 02-1-08/5, УФНС России по г. Москве от 21.12.2011 № 16-15/123400@, от 22.12.2010 № 16-15/134823@.

Таким образом, у заемщика-организации не возникает дополнительных налоговых обязательств в связи с получением беспроцентных займов от учредителя.

### **Контролируемость сделок налоговыми органами**

Сделки между учредителями (участниками) и организацией могут быть признаны контролируемыми как совершаемые между взаимозависимыми лицами (раздел V.1 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия

и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заклю-

ченным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

В частности, в целях налогообложения взаимозависимыми лицами признаются:

- физическое лицо и организация в случаях, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25% (подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);
- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа (подп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ). Под единоличным исполнительным органом подразумевается руководитель организации.

В рассматриваемой ситуации доля участия физического лица в ООО не превышает 25%. Вместе с тем этот участник является генеральным директором общества. Значит, в силу подпункта 7 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ общество и учредитель признаются взаимозависимыми.

Абзацем 1 пункта 1 статьи 105.3 НК РФ определено, что в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Сделки между учредителями (участниками) и организацией могут быть признаны контролируемыми как совершаемые между взаимозависимыми лицами.

По мнению Минфина России, сделки по предоставлению беспроцентного займа между взаимозависимыми лицами могут являться примером создания или установления коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разделом V.1 НК РФ сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Следовательно, любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из взаимозависимых лиц по договору займа, но вследствие указанного отличия не были им получены, должны учитываться для целей налогообложения у этого лица (см., например, письма Минфина России от 25.05.2015 № 03-01-18/29936, от 09.04.2015 № 03-01-18/20054, от 02.10.2013 № 03-01-18/40821, от 13.08.2013 № 03-01-18/32745, от 24.02.2012 № 03-01-18/1-15, от 25.11.2011 № 03-01-07/5-12).

Согласно пункту 3 статьи 105.3 НК РФ, при определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ.

В свою очередь, в пункте 6 статьи 105.3 НК РФ сказано, что в случае применения налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, если указанное несоответствие повлекло за собой занижение сумм одного или нескольких налогов (авансовых платежей), указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке.

На основании пункта 4 статьи 105.3 НК РФ ФНС России проверяется полнота исчисления и уплаты, в частности, налога на прибыль организаций

и налога на доходы физических лиц (НДФЛ), уплачиваемого в соответствии со статьей 227 НК РФ (например, ИП по суммам доходов, полученным им от осуществления такой деятельности).

Отметим, что в рассматриваемой ситуации недополученный доход в виде процентов возникает у заимодавца (учредителя), а не у заемщика – организации, являющейся плательщиком налога на прибыль. Взаимоотношения по договору займа не имеют признаков оказания услуг, предусмотренных пунктом 5 статьи 38 НК РФ (письмо Минфина РФ от 14.03.2007 № 03-02-07/2-44).

Поэтому пользование денежными средствами по договору займа без взимания заимодавцами процентов не может рассматриваться как безвозмездное оказание услуг. Как мы уже указывали выше, у заемщика не возникает доход по беспроцентному займу в понимании Налогового кодекса РФ.

В рассматриваемом случае корректировка налоговой базы если и возможна, то только в отношении дохода, который мог бы получить учредитель (участник) общества (см., например, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2015 № 13АП-2178/15). При этом заемщик будет иметь право на симметричную корректировку, то есть на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму расходов в виде доначисленных процентов (п. 1 ст. 105.18 НК РФ).

Таким образом, по сделкам, связанным с предоставлением беспроцентного займа, в общем случае налоговые риски могут возникать у заимодавца, так как ему может быть доначислен доход в виде процентов. Однако в рассматриваемой ситуации следует учитывать то обстоятельство, что заимодавец является физическим лицом.

Согласно разъяснениям Минфина России (письмо от 21.01.2013 № 03-04-05/4-44), сделки, совершенные физическими лицами, по результатам которых НДФЛ уплачивается в порядке, отличном от порядка, установленного статьей 227 НК РФ, не подлежат налоговому контролю со стороны федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ.

**Пользование денежными средствами по договору займа без взимания заимодавцами процентов не может рассматриваться как безвозмездное оказание услуг.**





# ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ