ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№1|2017

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Инвестиционный вычет: тонкости толкования
с. 8

Формирование и реализация пенсионных прав граждан по-новому
с. 12

Модернизация, реконструкция и изменение характеристик объекта
с. 34

Продажа оборудования в рассрочку
с. 45

www.ipbmr.ru

Из истории нашей профессии

БАХЧИСАРАЙЦЕВ Георгий Авксентьевич
(Г. Арсеньев)
(1875–1926)

Последователь Московской школы бухгалтерского учета, преподаватель коммерческих наук, учредитель бухгалтерских курсов.

В 1901–1906 гг. редактировал журнал «Коммерсант», в 1909 г.– «Бюллетени Московского общества бухгалтеров», в 1913 г. редактировал и издавал «Вестник бухгалтерии и коммерческих знаний». Печатался в журнале «Коммерческий мир». Публикации рассматривали вопросы коммерческой арифметики и общих вопросов учета.

Г. А. Бахчисарайцев издал работу по изучению общественного усовершенствованного метода счетоводства в самом наглядном, научно-практическом изложении.

Подготовил правила и программу курсов бухгалтерии и коммерческих вычислений с преподаванием коммерческих наук.

Уважаемые коллеги!

Экономические реалии требуют, чтобы все службы организации функционировали максимально эффективно при одновременном сокращении потребляемых ресурсов. А значит, потребность в эффективных профессиональных бухгалтерах, понимающих запросы пользователей отчетности, работающих при необходимости в смежных областях, умеющих применять прогрессивные учетные технологии, возрастает.
Расширить профессиональные горизонты и уверенно чувствовать себя на рынке труда помогут аттестаты и дипломы ИПБ России.

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

20 БУХГАЛТЕРСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ НОВОЙ НАЛОГОВОЙ КЛАССИФИКАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Как известно, с 1 января 2017 года постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» будет действовать в новой редакции.
Из классификации исключено положение о том, что указанная классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета. **А.М. Рабинович,** главный методолог группы компаний «Энерджи консалтинг», HLB Russian Group, рассматривает, к каким последствиям это приведет.

22 ДЕПОНИРОВАНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Заработная плата работнику выдается в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным или трудовым договором (ч. 6 ст. 136 ТК РФ). Если сотрудник не смог ее вовремя получить, невостребованные денежные средства бухгалтер должен сдать обратно в банк, то есть депонировать их. **Е.Н. Галичевская**, независимый консультант, разбирается, как отражается депонирование в первичных документах и учете и что делать, если депонированная зарплата так и не была получена.

26 РАСХОДЫ НА ОБРАЗОВАНИЕ РАБОТНИКОВ: ВИДЫ И ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА

Несмотря на тяжелую экономическую ситуацию, многие компании, заинтересованные в квалифицированном персонале, отправляют работников на семинары, оплачивают их обучение, в том числе переквалификацию, обучают сотрудников без отрыва от производства. **В.Ю. Галенко**, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж», рассказывает об особенностях учета расходов на различные виды образования сотрудников.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона»
Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Научный руководитель журнала И.Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона
Главный редактор Н.В. Иволгина
Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Подписано в печать 18.01.2017. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России

№ 1|2017
Вестник
БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Место действия — Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

6 Вознаграждение начислено, но еще не выплачено
6 Излишне выплаченное вознаграждение
7 Заполнение 6-НДФЛ в отношении зарплаты
К.В. Котов
8 Инвестиционный вычет: тонкости толкования
9 Перенос инвестиционного налогового вычета
10 Перенос убытка по инвестиционному счету
11 Инвестиционный вычет по непополненному счету
Д.В. Осипов
12 Формирование и реализация пенсионных прав граждан по-новому
Т.П. Бандюк

Профессиональная бухгалтерия

20 Бухгалтерские последствия новой налоговой классификации основных средств
А.М. Рабинович
22 Депонирование заработной платы
Е.Н. Галичевская
26 Расходы на образование работников: виды и особенности учета
В. Ю. Галенко
34 Модернизация, реконструкция и изменение характеристик объекта
Л. Ю. Симонова
41 Разменный фонд для кассы
М.В. Буланцов, Е.В. Мельникова
45 Продажа оборудования в рассрочку
Н.Е. Вахромова
48 Начальник и заместитель в одном лице
Н.А Верхова, В.В. Комарова

Новости региона

Как заполнить платежку на уплату страховых взносов с 1 января 2017 года

Управление ФНС России по Московской области напоминает, что с 1 января 2017 года на налоговые органы возложены полномочия по администрированию страховых взносов на обязательное социальное страхование.

Уплата страховых взносов должна производиться на КБК, закрепленные за ФНС России приказом Минфина России от 07.12.2016 № 230н «О внесении изменений в Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные приказом Минфина России от 1 июля 2013 г.».

При выборе необходимого КБК можно воспользоваться разработанной ФНС России Сопоставительной таблицей доходов по страховым взносам на обязательное социальное страхование и соответствующих им кодов подвидов доходов бюджетов на 2017 год к применяемым в 2016 году. Таблица размещена в разделе «Страховые взносы 2017» на сайте ФНС России (www.nalog.ru).

Для обеспечения корректности и оперативности отражения в базах данных налоговых органов информации о перечисленных суммах страховых взносов плательщикам также необходимо при заполнении реквизитов платежных документов учитывать следующее:

- в поле «ИНН» и «КПП» получателя средств следует указывать значение «ИНН» и «КПП» соответствующего налогового органа, осуществляющего администрирование платежа;
- в поле «Получатель» указывается сокращенное наименование органа Федерального казначейства и в скобках – сокращенное наименование налогового органа, осуществляющего администрирование платежа;
- в поле «Код бюджетной классификации» указывается значение КБК, состоящее из 20 знаков (цифр), при этом первые три знака, обозначающие код главного администратора доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, должны принимать значение «182» – Федеральная налоговая служба.

У Центра консультирования ПФР новый номер телефона

С 10 января 2017 года в Центр консультирования ПФР следует звонить по номеру 8 800-302-23-02. Для лиц, проживающих на территории РФ, звонок бесплатный.

Отметим, что сайт ПФР предоставляет огромные возможности для поиска ответа на сложный вопрос. Так, в разделе «Контакты и адреса» – «Центр консультирования» (http://www.pfrf.ru/knopki/online_kons/) можно получить ответы на вопросы, выбрав тему из списка, например:

- индексация страховых пенсий в 2017 году;
- единовременная компенсационная выплата в размере 5000 руб.;
- пенсионная формула;
- выбор варианта пенсионного обеспечения в системе обязательного пенсионного страхования;
- материнский (семейный) капитал;
- порядок получения страхового номера индивидуального лицевого счета (СНИЛС);
- работа в личном кабинете гражданина;
- правила перехода в частную управляющую компанию или негосударственный пенсионный фонд.

Если ответ на интересующий вопрос не найден, можно обратиться к консультанту ПФР, позвонив в Центр консультирования, или обратиться к онлайн-консультанту на сайте. Получить ответ на свой вопрос граждане также могут в социальных сетях ВКонтакте и Одноклассники, в онлайн-приемной ПФР.

ПФР напоминает, что вопросы, содержащие персональные данные (в том числе Ф. И. О., год, месяц, дата и место рождения, адрес, семейное, социальное, имущественное положение (например, о выплаченных суммах пенсии и др.), следует адресовать на онлайн-приемную ПФР или в Клиентскую службу ПФР по месту жительства.

Телефон горячей линии Отделения ПФР по г. Москве и Московской области остается прежним: 8 (495) 987-09-09.

Москва: новый порядок представления отчетности об исполнении бюджетов, бюджетной (бухгалтерской) отчетности

С 1 апреля 2017 года вступает в силу приказ Департамента финансов г. Москвы от 29.12.2016 № 335 «О порядке представления отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений». Данный порядок устанавливает правила представления в Департамент финансов города Москвы отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, сводной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений:

- главными администраторами бюджетных средств города Москвы;
- главными администраторами (администраторами) доходов бюджета города Москвы, являющимися федеральными органами государственной власти;
- финансовыми органами внутригородских муниципальных образований в городе Москве;
- Московским городским фондом обязательного медицинского страхования.

Кроме того, порядок регулирует вопросы представления:

- бюджетной (бухгалтерской) отчетности главными администраторами бюджетных средств внутригородских муниципальных образований – в финансовые органы внутригородских муниципальных образований;
- бюджетной (бухгалтерской) отчетности государственными и муниципальными учреждениями – главным администраторам бюджетных средств города Москвы и главным администраторам бюджетных средств внутригородских муниципальных образований, осуществляющим в отношении указанных учреждений функции и полномочия учредителей.

Подмосковье: подписано соглашение о минимальной зарплате

30 ноября 2016 года вступило в силу Соглашение о минимальной заработной плате в Московской области, которое заключено между Правительством Московской области, союзом «Московское областное объединение организаций профсоюзов» и объединениями работодателей Московской области (заключено 30.11.2016 № 118). Минимальная заработная плата на территории Московской области с 1 декабря 2016 года установлена в размере 13 750 руб.

Напомним, что соглашение распространяется на работодателей – юридических лиц (организации) и работодателей – физических лиц, вступивших в трудовые отношения с работниками и осуществляющих деятельность на территории Московской области, за исключением организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Подмосковье: скорректированы налоговые льготы

1 января 2017 года вступил в силу закон Московской области от 28.12.2016 № 192/2016-ОЗ, который внес изменения в закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области».

Данным законом скорректированы положения о льготах, предоставляемых инвесторам, осуществившим капитальные вложения в объекты основных средств. Кроме того, законом установлены льготы:

- для участников и привлеченных лиц специальных инвестиционных контрактов;
- участников региональных инвестиционных проектов;
- организаций, заключивших концессионное соглашение о финансировании, строительстве, реконструкции и эксплуатации имущества аэродромов аэропортов;
- организаций, реализующих инвестиционные проекты по строительству и последующей эксплуатации генерирующих объектов, функционирующих на основе использования отходов производства и потребления.

С 1 января 2018 года отменяются льготы, предоставляемые организациям, принявшим на бухгалтерский учет в качестве основных средств объекты инженерной, транспортной и инновационной инфраструктуры в целях обеспечения функционирования технико-внедренческой особой экономической зоны.

Комитеты ИПБ Московского региона подвели итоги работы за 2016 год

Так, в 2016 году **Комитет по бухгалтерскому учету** разработал и провел экспертизу методических рекомендаций по бухгалтерскому учету расходов по услугам автомобильного транспорта. В настоящее время данная работа находится в печати.

Члены комитета принимали активное участие в работе профессиональных форумов. Среди них: Вторая конференция «Экономический потенциал промышленности на службе оборонно-промышленного комплекса», где с докладом «О порядке ведения бухгалтерского учета производства продукции (работ, услуг), осуществляемого в рамках выполнения государственного оборонного заказа», выступил председатель комитета И.Н. Ложников. В рамках конференции «МСФО и управленческий учет» члены комитета участвовали в обсуждении положений МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» и МСФО 16 «Аренда».

Немало времени члены комитета посвятили экспертизе проектов нормативных правовых актов. А именно:

- проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы». По результатам проделанной рецензентами работы отмечено: в содержательной части общих положений отсутствуют определения используемых в проекте стандарта понятий (например, балансовая стоимость активов, чистая стоимость продаж, текущая оценка запасов), что влияет на понимание отдельных правил содержательной части специальных положений проекта стандарта. Собственно, содержательная часть положений проекта стандарта, регулирующих раскрытие информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности, не структурирована исходя из последовательности включения отчетов в ее состав. Проект стандарта не содержит также переходных положений для его применения;
- проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». К ряду концептуальных положений проекта стандарта имеются серьезные замечания. Кроме того, проект стандарта не содержит переходных положений по его применению. В целом дано практически отрицательное заключение;
- проекта приказа Минтруда России «Об утверждении общеотраслевых норм труда на работы, выполняемые специалистами по бухгалтерскому учету и финансово-экономическими службами организаций». К содержанию представленного проекта приказа Минтруда России были высказаны принципиальные замечания и предложения.

Члены комитета принимали участие в мероприятиях по внедрению в хозяйственную практику профессионального стандарта «Бухгалтер», включая:

- участие в разработке и проведении экспертизы 2-го издания учебного пособия «Основы управления для главного бухгалтера» (дополненного). Материал напечатан в ноябре 2016 года;
- проведение экспертизы учебного пособия «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческими организациями» (рабочее название).

В планах комитета на 2017 год:

- разработка методических рекомендаций по бухгалтерскому учету ценных бумаг (рабочее название);
- разработка и экспертиза учебного пособия «Как читать бухгалтерскую (финансовую) отчетность»;

- разработка и экспертиза учебного пособия «Бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях»;
- подготовка разъяснений по принятым Минфином России федеральным стандартам бухгалтерского учета (по мере их утверждения);
- проведение экспертизы проектов нормативных правовых актов, включая материалы Совета по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве финансов РФ.

Работа **Комитета по профессиональному образованию** в 2016 году велась в нескольких направлениях. Одно из них – организация консультационных вебинаров по налогам и бухгалтерскому учету как элемента повышения профессионального уровня. Были организованы бесплатные вебинары и очные мероприятия для членов ИПБ Московского региона (общее количество мероприятий – 55).

Члены комитета вели активную разъяснительную работу. Проведено более 30 выездных совещаний с представителями учебных центров, где обсуждались действующие положения и документы ИПБ России и ИПБ Московского региона, проводились презентации программ ИПБ России.

Большое значение комитет придает работе по актуализации программ обучения, методических пособий и тестов по программам аттестации профессиональных бухгалтеров в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер». Так, в 2016 году было организовано создание пособия «Налоговое планирование. Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности». Пособие прошло экспертизу и было принято комитетом, за исключением раздела «Налоговое планирование». Принято решение о создании отдельного пособия «Налоговое планирование», а первоначальное пособие получило новое название «Налогообложение».

Также в 2016 году комитет организовал подготовку работы «Система учебно-методического, документационного и распорядительного и иного нормативного регулирования учебно-методических центров в условиях реформирования дополнительного образования» и провел ее экспертизу. В условиях трансформации законодательства об образовании, сокращения значительного числа образовательных организаций, наличия множественных противоречивых требований к обеспечению дополнительного профессионального образования, массовых проверок образовательных организаций была необходима разработка новых методических подходов к систематизации документационного обеспечения образовательного процесса.

В работе представлены сведения, необходимые каждой образовательной организации:

- нормативная документация по организации и сопровождению дополнительного профессионального образования, включающая сборник необходимых типовых положений, инструкций, методических указаний;
- учебно-методическое обеспечение учебного процесса, включающее в себя особенности формирования дополнительной профессиональной программы, рабочих программ модулей, дисциплин и иных разделов методического обеспечения, фондов оценочных средств;
- иные документы по реализации программ повышения квалификации и профессиональной переподготовки, в том числе особенности оформления дел групп, оформления документов об обучении, организация итоговой аттестации;
- андрагогика, формы и методы обучения при реализации дополнительных профессиональных программ (интерактив, информационные технологии, дистанционные технологии и т.д.).

В 2017 году комитет планирует:

- организовывать консультационные вебинары по налогам и бухгалтерскому учету как элемента повышения профессионального уровня членов ИПБ Московского региона;
- актуализировать систему учебно-методического, документационного и распорядительного и иного нормативного регулирования учебно-методических центров в условиях реформирования дополнительного образования;
- разработать пособие «Схемы по МСФО»;
- создать пособие «Налоговое планирование» (разработать техническое задание, организовать написание работы и провести ее экспертизу).

Комитет по членству и профессиональной этике в 2016 года рассмотрел и удовлетворил 274 заявления действительных членов ИПБ Московского региона с просьбами о предоставлении льгот по уплате членских взносов. Поводов для рассмотрения вопросов о нарушениях Кодекса этики профессиональных бухгалтеров в 2016 году не было.

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

Вознаграждение начислено, но еще не выплачено

Организация заключила с физическим лицом договор гражданско-правового характера. Работы по этому договору приняты в декабре 2016 года, а оплата осуществлена в январе 2017-го. Как в этой ситуации заполнить расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ)?

В соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет по форме 6-НДФЛ за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма, формат и порядок представления этого расчета утверждены приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

Раздел 1 расчета по форме 6-НДФЛ заполняется нарастающим итогом за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год.

Согласно пункту 1.1. Порядка заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, расчет по форме 6-НДФЛ заполняется на основании данных учета доходов, начисленных и выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц, содержащихся в регистрах налогового учета.

В разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ указываются обобщенные по всем физическим лицам суммы начисленного дохода, исчисленного и удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующей налоговой ставке. В частности, по строке 020 раздела указывается обобщенная по всем физическим лицам сумма начисленного дохода нарастающим итогом с начала налогового периода (пункт 3.1 Порядка заполнения и представления расчета по форме 6-НДФЛ).

Датой фактического получения дохода в виде вознаграждения за оказание услуг по договору гражданско-правового характера считается день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

В случае если акт сдачи-приемки работ (услуг) по договору гражданско-правового характера подписан в декабре 2016 года, а вознаграждение физическому лицу за оказание услуг по данному договору выплачено в январе 2017 года, данная операция отражается в разделах 1 и 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2017 года. При этом данная операция не отражается в разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ за 2016 год.

Излишне выплаченное вознаграждение

Сотруднику по ошибке было излишне выплачено вознаграждение, с которого удержан соответствующий НДФЛ. Сотрудник уведомлен об этом факте и согласен на постепенный возврат излишне полученной суммы за счет причитающейся ему зарплаты. Как в этой ситуации решить вопрос с уже перечисленным в бюджет налогом? Каким должен быть порядок действий, если подразделение, в котором работал данный сотрудник, ликвидировано?

Согласно пункту 1 статьи 231 НК РФ, излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему Российской Федерации в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, с доходов которых налоговый агент производит удержание такого налога, в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика.

При этом положения статьи 231 НК РФ не ставят порядок возврата налога, излишне удержанного налоговым агентом вследствие переплаты вознаграждения налогоплательщику, в зависимость от порядка и сроков погашения налогоплательщиком суммы возникшей задолженности перед работодателем.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ, российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить исчисленную сумму налога. Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (п. 7 ст. 226 НК РФ).

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ).

Налоговые агенты – организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющие обособленные подразделения, представляют расчет по форме 6-НДФЛ, заполненный отдельно по каждому обособленному подразделению, в том числе в отношении работников этих обособленных подразделений, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, либо в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению.

При выявлении факта излишнего удержания налога на доходы физически лиц за период работы налогоплательщика в обособленном подразделении организации после ликвидации (закрытия) такого обособленного подразделения возврат излишне удержанного налога производится организацией в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом

Заполнение 6-НДФЛ в отношении зарплаты

? Зарплату за декабрь 2016 года организация начислила в декабре, а выплатила в январе 2017 года. НДФЛ удержан при фактической выплате зарплаты. Как заполнить расчет по форме 6-НДФЛ?

В соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма, формат и порядок представления расчета утверждены приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

Согласно пункту 3.1 Порядка заполнения и представления расчета по форме 6-НДФЛ, в разделе 1 расчета указываются обобщенные по всем физическим лицам суммы начисленного дохода, исчисленного и удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующей налоговой ставке.

Раздел 1 расчета по форме 6-НДФЛ заполняется нарастающим итогом за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год. По строке 070 «Сумма удержанного налога» раздела 1 указывается общая сумма налога, удержанная на отчетную дату налоговым агентом, нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 3.3 Порядка заполнения расчета по форме 6-НДФЛ).

Таким образом, в случае если заработная плата работникам за декабрь 2016 года, начисленная в декабре 2016 года, выплачена в январе 2017-го, то данная операция в расчете 6-НДФЛ за первый квартал 2017 года отражается по строке 070 раздела 1, а также по строкам 100-140 раздела 2.

Если удержание суммы налога с дохода в виде заработной платы, начисленной за декабрь 2016 года, налоговым агентом производится в январе 2017 года непосредственно при выплате заработной платы, данная сумма налога отражается только по строке 040 и не отражается по строкам 070, 080 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ за 2016 год. При этом данная сумма налога должна быть отражена по строке 070 раздела 1, а непосредственно сама операция – в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2017 года.

Д.В. Осипов, *советник государственной гражданской службы РФ 2 класса*

Инвестиционный вычет: тонкости толкования

? Физическое лицо открыло индивидуальный инвестиционный счет в 2016 году и пополнило его на 400 000 руб. В течение 2017 года физическое лицо планирует заработать на фондовом рынке за счет данной суммы около 1 млн руб. То есть к концу 2017 года общая сумма на счете будет равна 1,4 млн руб. Может ли физическое лицо в 2018 году получить инвестиционный налоговый вычет в размере 52 000 руб., который предусмотрен подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ?
Или для получения такого вычета в 2018 году ему необходимо в 2017 году дополнительно к 1,4 млн руб. внести еще 400 000 руб.?

Д.В. Осипов

По моему мнению, из действующего законодательства по данному вопросу можно сделать два прямо противоположных вывода.

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) глава 23 НК РФ была дополнена статьей 219.1 «Инвестиционные налоговые вычеты». Данная статья вступила в силу с 1 января 2015 года.

Так, согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 и статьей 214.1 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение инвестиционного налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет.

Пунктом 3 статьи 219.1 НК РФ установлены особенности предоставления инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ.

Первый вывод следует из подпункта 1 пункта 3 статьи 219.1 НК РФ, в соответствии с которым инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 руб.

В данной норме именно слово «внесенных» является ключевым. Поскольку заработок денежных средств на фондовом рынке не есть их внесение, то для получения в 2018 году инвестиционного налогового вычета в размере 52 000 руб., предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, в 2017 году нужно именно внести 400 000 руб. на индивидуальный инвестиционный счет.

Заработок денежных средств на фондовом рынке не есть их внесение

Однако данный вывод, основанный на норме подпункта 1 пункта 3 статьи 219.1 НК РФ, противоречит другому положению законодательства, из которого следует второй вывод.

Согласно пункту 2 статьи 5 Закона № 420-ФЗ, право на предоставление инвестиционных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, применяется при зачислении денежных средств и (или) получении доходов по индивидуальным инвестиционным счетам, договоры на ведение которых заключены после дня вступления в силу Закона № 420-ФЗ.

В данном же положении именно союзы «и (или)» являются ключевыми. Если уберем союз «и», то получится, что право на предоставление инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, применяется при зачислении денежных средств или получении доходов по индивидуальным инвестиционным счетам. Поскольку заработок денежных средств на фондовом рынке и есть получение доходов по индивидуальным инвестиционным счетам, то для получения в 2018 году инвестиционного налогового вычета в размере 52 000 руб., предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, заработка в размере 1 млн руб. будет достаточно. Дополнительно вносить 400 000 руб. на индивидуальный инвестиционный счет не следует.

При всем при этом считаю, что именно первый вариант имел в виду законодатель, дополняя главу 23 НК РФ статьей 219.1 НК РФ, поскольку целью ее добавления

является вовлечение как можно большего числа физических лиц в совершение операций на финансовых рынках.

Таким образом, для получения в 2018 году инвестиционного налогового вычета в размере 52 000 руб., предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, в 2017 году индивидуальный инвестиционный счет необходимо пополнить еще на 400 000 руб.

Кроме того, в пользу данного вывода говорит и положение подпункта 2 пункта 3 статьи 219.1 НК РФ, в соответствии с которым инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации на основании документов, подтверждающих факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет.

Если в 2017 году физическое лицо не пополнит индивидуальный инвестиционный счет еще на 400 000 руб., то у него не будет документов, подтверждающих факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет, а в этом случае инвестиционный налоговый вычет не может быть получен.

Перенос инвестиционного налогового вычета

? Физическое лицо в 2016 году внесло на индивидуальный инвестиционный счет 400 000 руб. в целях получения в 2017 году инвестиционного налогового вычета, который предусмотрен подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ и предоставляется в размере 52 000 руб. При этом уплаченный за 2016 год налог на доходы физических лиц составил всего 40 000 руб. Может ли физическое лицо инвестиционный налоговый вычет в размере 12 000 руб. перенести и получить его в последующих налоговых периодах?

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210, статьями 214.1 и 214.9 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение инвестиционного налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет.

В соответствии с пунктом 3 статьи 219.1 НК РФ инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется с учетом особенностей, установленных пунктом 3 статьи 219.1 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 210 НК РФ определено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (13%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, подлежащих налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, подлежащих налогообложению, не переносится, если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ.

Следовательно, в главе 23 НК РФ содержится запрет на перенос на следующий налоговый период разницы между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%. При этом сказано, что могут быть исключения.

Налогоплательщик имеет право на получение инвестиционного налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет

Такое исключение содержится в пункте 9 статьи 220 НК РФ, из которого можно сделать вывод о том, что остаток не полностью использованных имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и (или) 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного их использования. При этом в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ речь идет об имущественных налоговых вычетах в размере (сумме) фактически произведенных налогоплательщиком расходов, в частности, на приобретение квартир и погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на приобретение квартиры.

В отношении инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, аналогичного исключения положениями главы 23 НК РФ не предусмотрено. В связи с этим разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, на следующий налоговый период не может быть перенесена.

Таким образом, если налог на доходы физических лиц, уплаченный за 2016 год (40 000 руб.), окажется меньше размера причитающегося инвестиционного налогового вычета (52 000 руб.), то разница в размере 12 000 руб. не может быть перенесена и получена физическим лицом в 2017 и последующих годах.

Перенос убытка по инвестиционному счету

? Физическое лицо открыло индивидуальный инвестиционный счет на три года для инвестиций на фондовом рынке ценных бумаг. По итогам трех лет у физического лица образовался убыток. Договор на ведение индивидуального инвестиционного счета по истечении трех лет пролонгируется еще на три года. Может ли физическое лицо убыток, полученный за первые три года инвестиций, перенести на следующие три года, то есть уменьшить возможную прибыль следующих трех лет на убыток, полученный за первые три года?

Для ответа на данный вопрос следует обратить внимание на Федеральный закон от 28.11.2015 № 327-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», которым глава 23 НК РФ была дополнена статьей 214.9 «Особенности определения налоговой базы, учета убытков, исчисления и уплаты налога по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете». Данная статья вступила в силу с 1 января 2016 года.

Так, согласно абзацу 2 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ, суммы отрицательного финансового результата (убытка), полученные по совокупности операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, по итогам каждого налогового периода действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета учитываются в уменьшение положительного финансового результата по соответствующим операциям в последующих и (или) предшествующих налоговых периодах налоговым агентом, осуществляющим исчисление и уплату в бюджет суммы налога по указанным операциям, в течение всего срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Данное положение говорит о том, что отрицательный финансовый результат уменьшает положительный финансовый результат (при его наличии) в последующих и (или) предшествующих налоговых периодах, но только в течение всего срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета. То есть если в первый год инвестирования получен отрицательный финансовый результат, то на него можно уменьшить положительный финансовый результат (при его наличии) второго и (или) третьего года инвестирования. Если отрицательный финансовый результат получен во втором году инвестирования, то на него можно уменьшить положительный финансовый результат (при его наличии) первого и (или) третьего года. Если же отрицательный финансовый результат получен в третьем году инвестирования, то на него можно уменьшить положительный финансовый результат (при его наличии) первого и (или) второго года.

Если в первый год инвестирования получен отрицательный финансовый результат, то на него можно уменьшить положительный финансовый результат (при его наличии) второго и (или) третьего года инвестирования

В ситуации, когда отрицательный финансовый результат за три года инвестирования оказался больше положительного финансового результата, необходимо обратить внимание на положение абзаца 3 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ, в соответствии с которым суммы отрицательного финансового результата, которые на дату окончания срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета остались не учтенными в уменьшение положительного финансового результата будущих периодов на основании пункта 2 статьи 214.9 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются.

Получается, что убыток, образовавшийся в связи с превышением отрицательного финансового результата над положительным финансовым результатом за три года инвестирования, не учитывается при определении налоговой базы. Однако поскольку в абзаце 3 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ речь идет именно об окончании срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета, то указанный вывод будет характерен лишь для случая, когда по окончании срока действия данного договора он расторгается и больше никогда не открывается физическим лицом. Если же договор на ведение индивидуального инвестиционного счета пролонгируется (заключается новый), то на отрицательный финансовый результат, полученный ранее за три года инвестирования (по предыдущему договору на ведение индивидуального инвестиционного счета), можно уменьшить положительный финансовый результат (при его наличии) следующих лет инвестирования.

Инвестиционный вычет по непополненному счету

? Физическое лицо открыло индивидуальный инвестиционный счет у одного брокера. Через определенное время физическое лицо открыло еще один индивидуальный инвестиционный счет у другого брокера. При этом деньги в размере 400 000 руб. физическое лицо внесло только на один из двух открытых индивидуальных инвестиционных счетов. Может ли физическое лицо получить инвестиционный налоговый вычет в размере 52 000 руб., который предусмотрен подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ? Или для получения такого вычета ему необходимо закрыть второй открытый, но не пополненный индивидуальный инвестиционный счет?

В соответствии с пунктом 2 статьи 10.2-1 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» физическое лицо вправе иметь только один договор на ведение индивидуального инвестиционного счета. В случае заключения нового договора на ведение индивидуального инвестиционного счета ранее заключенный договор на ведение индивидуального инвестиционного счета должен быть прекращен в течение месяца.

Физическое лицо вправе иметь только один договор на ведение индивидуального инвестиционного счета

Профессиональный участник рынка ценных бумаг заключает договор на ведение индивидуального инвестиционного счета, если физическое лицо заявило в письменной форме, что у него отсутствует договор с другим профессиональным участником рынка ценных бумаг на ведение индивидуального инвестиционного счета или что такой договор будет прекращен не позднее одного месяца.

Получается, что у одного физического лица должен быть только один индивидуальный инвестиционный счет, но в определенном случае ему может быть открыто и несколько индивидуальных инвестиционных счетов. Это возможно, когда при открытии нового индивидуального инвестиционного счета физическое лицо не заявляет об уже открытом индивидуальном инвестиционном счете у другого профессионального участника рынка ценных бумаг.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 и статьей 214.1 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение инвестиционного налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет.

Пунктом 3 статьи 219.1 НК РФ установлены особенности предоставления инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ.

Инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется налогоплательщику при условии, что в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу (подп. 3 п. 3 ст. 219.1 НК РФ).

Можно по-разному отнестись к данной норме налогового законодательства. Например, предположить, что под неимением других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета следует понимать или их физическое отсутствие, или их неактивность ввиду отсутствия на них денежных средств.

Однако необходимо добавить, что, согласно пункту 15 статьи 226.1 НК РФ, налоговый агент по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, обязан сообщить об открытии или о закрытии индивидуального инвестиционного счета в налоговый орган по месту своего нахождения в течение трех дней со дня соответствующего события в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Учитывая нормы отраслевого законодательства и подпункт 3 пункта 3 статьи 219.1 НК РФ, а также то, что в силу пункта 15 статьи 226.1 НК РФ налоговый орган знает о количестве открытых индивидуальных инвестиционных счетов, считаю, что в случае наличия у физического лица нескольких таких счетов налоговый орган откажет ему в получении инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ.

Налоговый агент по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, обязан сообщить об открытии или о закрытии индивидуального инвестиционного счета в налоговый орган

Т.П. Бандюк, *независимый пенсионный консультант*

Формирование и реализация пенсионных прав граждан по-новому

С 1 января 2017 года контроль за уплатой страховых взносов в ПФР переходит к ФНС России и ее территориальным органам. Рассмотрим последствия такого перехода для плательщиков страховых взносов.

Прежде всего, поговорим о том, как с 1 января 2017 года разграничены полномочия ФНС России и ПФР. Так, ФНС России:

- контролирует правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты страховых взносов в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ;
- принимает от плательщиков страховых взносов расчеты по страховым взносам, начиная с расчета за 1 квартал 2017 года;
- осуществляет зачет/возврат сумм страховых взносов, в том числе за периоды, истекшие до 1 января 2017 года, по решениям ПФР;
- предоставляет отсрочку (рассрочку) по страховым взносам;
- взыскивает недоимку по страховым взносам и задолженность по пеням и штрафам, в том числе возникшую до 1 января 2017 года, начиная с меры по взысканию, следующей за мерой, примененной органами ПФР.

ПФР с 1 января 2017 года:

- принимает от плательщиков страховых взносов расчеты (уточненные расчеты) по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года;
- контролирует правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты страховых взносов за периоды до 1 января 2017 года (камеральные и выездные проверки);
- принимает заявления от плательщиков страховых взносов о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней, штрафов за отчетные периоды

до 1 января 2017 года, принимает решения по данным заявлениям и направляет указанные решения в налоговые органы для исполнения.

При сдаче отчета за IV квартал 2016 года ПФР будет проводить, как и раньше, камеральную проверку и начислять пени, оформляя требование о добровольной уплате, но уплата недоимки и пени будет производиться скорее всего уже по новым КБК и учитываться ими при проведении контрольных мероприятий. Суммы задолженности, которые невозможны к взысканию, будут признаваться безнадежными и списываться налоговыми органами в случаях и порядке, установленных статьей 59 НК РФ. Возврат или взаимозачет переплаты по страховым взносам будет осуществляться через ФНС.

Действие Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» прекращается с 1 января 2017 года, но многие его положения перенесены в Налоговый кодекс РФ: в новую главу 34 НК РФ «Страховые взносы».

В Налоговом кодексе РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж и их понятие, так же как и определение налога и сбора, закреплено в статье 8 НК РФ. Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование.

У ПФР сохраняется обязанность ведения индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, регламентированная нормами Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» (далее – Закон № 27-ФЗ) и Федерального закона от 15.01.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее – Закон № 167-ФЗ).

Назначение страховой пенсии проводится по нормам Федерального закона от 28.12.2013 № 400-ФЗ «О страховой пенсии» (далее – Закон № 400-ФЗ) и накопительной пенсии по нормам Федерального закона от 28.12.2013 № 424-ФЗ «О накопительной пенсии» (далее – Закон № 424-ФЗ). Единовременные выплаты пенсионных накоплений

С 1 января 2017 года все плательщики страховых взносов будут учитываться в налоговых органах

проводятся по нормам Федерального закона от 30.11.2011 № 360-ФЗ «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений» (далее – Закон № 360-ФЗ).

Порядок регистрации и снятия с учета юридических лиц в ФНС России и в ПФР

С 1 января 2017 года все плательщики страховых взносов будут учитываться в налоговых органах. Процедура постановки на учет (снятия с учета) в налоговых органах не претерпела значительных изменений: она осуществляется по месту нахождения организаций и индивидуальных предпринимателей на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей соответственно.

Специально вставать на учет в качестве плательщиков страховых взносов в налоговых органах тем, кто состоял на учете в своей инспекции и в том же регионе, в ПФР не требуется. Все сведения с учетом сальдовых остатков за 2016 год ПФР передаст в ФНС России в установленном порядке в соответствии с заключенным между ними соглашением.

Регистрация и снятие с регистрационного учета страхователей также осуществляются в территориальных органах ПФР в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня представления в ПФР сведений из ЕГРЮЛ и ЕГРИП, передаваемых ФНС России по каналам электронной связи.

Документ, подтверждающий факт регистрации или снятия с регистрационного учета страхователей, направляется ПФР страхователю с использованием информационно-телекоммуникационных

сетей общего пользования по адресу электронной почты, содержащемуся в составе сведений ЕГРЮЛ (при указании адреса электронной почты в заявлении о государственной регистрации).

Получение в письменной форме на бумажном носителе подтверждения факта регистрации или снятия с регистрационного учета не является обязательным для страхователя. Такой документ выдается по запросу страхователя территориальным органом ПФР в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения соответствующего запроса (п. 2 ст. 11 Закона № 167-ФЗ).

Ранее действовавшая статья 27 Закона № 167-ФЗ о привлечении к ответственности страхователя (работодателя) за несвоевременную регистрацию в ПФР отменяется.

Тарифы на уплату страховых взносов в ПФР

В статье 425 НК РФ общий тариф установлен в размере 26%, но на 2017-2018 годы (переходной период) действует пониженный тариф на общих основаниях 22% (ст. 426 НК РФ), а далее либо действие его законодатели продлят, либо будет действовать норма статьи 425 НК РФ.

Пониженные тарифы для отдельных категорий работодателей и сроки их применения установлены статьей 427 НК РФ.

Организации, предоставляющие рабочие места работникам с реализацией ими права на досрочное пенсионное обеспечение, как и раньше в ПФР, так и теперь уплачивают с обязательным проведением ими специальной оценки условий труда (далее СОУТ) дополнительные тарифы в соответствии со статьей 428 НК РФ.

Получение в письменной форме на бумажном носителе подтверждения факта регистрации или снятия с регистрационного учета не является обязательным для страхователя

База для исчисления страховых взносов в ПФР

На период 2017 – 2021 годов предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование устанавливается с учетом определенного на соответствующий год размера средней заработной платы в Российской Федерации, увеличенного в 12 раз, и следующих применяемых к нему повышающих коэффициентов на соответствующий календарный год (п. 5 ст. 421 НК РФ):

- в 2017 году – 1,9;
- в 2018 году – 2,0;
- в 2019 году – 2,1;
- в 2020 году – 2,2;
- в 2021 году – 2,3.

Предельный размер базы для исчисления страховых взносов на пенсионное страхование в 2017 году составляет в отношении каждого физического лица сумму, не превышающую 876 000 руб. нарастающим итогом (постановление Правительства РФ от 29.11.2016 № 1255). Страховыми взносами будут облагаться все виды выплат по трудовым и гражданско-правовым договорам, кроме исключений, предусмотренных в статье 422 НК РФ.

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов теперь регламентирован статьей 431 НК РФ.

Представление отчетности для формирования пенсионных прав застрахованных в системе обязательного пенсионного страхования лиц и порядок учета сведений отчетов на их лицевых счетах

С 1 января 2017 года работодатели будут отчитываться ежеквартально в ФНС России по месту своей регистрации по форме расчета по страховым взносам (утв. приказом ФНС России от 10.10.2016 года № ММВ-7-11/551@). Форму расчета и порядок ее заполнения можно скачать на сайте ФНС России (www.nalog.ru в разделе «Страховые взносы 2017»).

Работодатели представляют расчет по страховым взносам не позднее 30-го числа месяца, следующего

за расчетным (отчетным) периодом, в налоговый орган по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений организаций, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, по месту жительства физического лица, производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Если в представляемом расчете сведения о совокупной сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных плательщиком за расчетный (отчетный) период, не соответствуют указанной в данном расчете сумме исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по каждому застрахованному физическому лицу, такой расчет считается непредставленным, о чем плательщику не позднее дня, следующего за днем представления расчета, ФНС России направляет соответствующее уведомление.

В пятидневный срок со дня получения указанного уведомления плательщик страховых взносов обязан представить расчет, в котором устранено указанное несоответствие. В таком случае датой представления указанного расчета считается дата представления расчета, признанного первоначально не представленным (п. 7 ст. 431 НК РФ).

При численности работников свыше 25 человек работодатель представляет расчет по взносам в электронном виде (п. 10 ст. 431 НК РФ).

ПФР по-прежнему будет вести прием форм СЗВ-М для учета прежде всего работающих пенсионеров, так как им на период работы не проводится индексация страховой пенсии (ст. 26.1 Закона № 400-ФЗ в ред. Закона от 29.12.2015 № 385-ФЗ). В отношении тех застрахованных лиц, у которых на индивидуальных лицевых счетах не отражены периоды трудовой деятельности до 2002 года, по запросу ПФР их нынешний работодатель предоставляет форму СЗВ-К.

По итогам 2017 года и последующих в ПФР необходимо будет представить отчет по персонифицированному учету для подтверждения страхового стажа. Данные о начисленных на каждого работника взносах будет сообщать в ПФР ФНС России на основании представленного работодателем расчета.

У ПФР сохраняется право учета организаций, предоставляющих рабочие места, дающие право их работникам на досрочное пенсионное обеспечение

Отметим, что сейчас проходит экспертиза новых форм отчетности в ПФР по персонифицированному учету (см. информацию на сайте ПФР http://www.pfrf.ru/info/order/proekti_aktov~3290/). Среди новых форм:

- Сведения о страховом стаже застрахованных лиц (СЗВ-СТАЖ);
- Сведения по страхователю, передаваемые в ПФР для ведения индивидуального (персонифицированного) учета (ОДВ-1);
- Данные о корректировке сведений, учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица (СЗВ-КОРР);
- Сведения о заработке (вознаграждении), доходе, сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных и уплаченных страховых взносах, о периодах трудовой и иной деятельности, засчитываемых в страховой стаж застрахованного лица (СЗВ-ИСХ).

У ПФР сохраняется право учета организаций, предоставляющих рабочие места, дающие право их работникам на досрочное пенсионное обеспечение. Этот учет ведется отдельно от перечисленной выше отчетности, и работники ПФР проводят один раз в три года выездные проверки по подтверждению списков и перечней, предоставляемых работодателями одновременно с ежегодной отчетностью по индивидуальным сведениям на работников.

Такие проверки оформляются соответствующим актом между работодателем и ПФР, который учитывается в наблюдательном деле организации, и материалы проверки истребуются клиентскими службами ПФР при обращении к ним застрахованных лиц, имеющих право на досрочное пенсионное обеспечение. При этом проверку исчисления и уплаты дополнительных тарифов при наличии вредности проводят по расчету при камеральных/выездных проверках налоговые органы.

Личный кабинет застрахованного лица на сайте ПФР и порядок формирования пенсионных прав

С января 2015 года ПФР начал открывать на своем сайте личные кабинеты граждан (см. на сайте ПФР – www.pfrf.ru – «Электронные услуги»), что позволяет застрахованным лицам в активном

Пример 1

Допустим, работник 1967 года рождения имел в 2016 году среднемесячный доход 30 000 руб. (учитывается доход от всех работодателей, если он отражен на индивидуальном лицевом счете). Тогда в год его доход составит 360 000 руб. (30 000 руб/мес х 12 мес.).
Ни в 2014-2015 годах, ни ранее работник не писал в ПФР заявление о формировании накопительной пенсии. Следовательно, в расчете будут участвовать 16 из начисленных 22% на общих основаниях, то есть его взносы за 2016 год составят 57 600 руб. (360 000 руб. х 16%).
База для исчисления взносов в ПФР за 2016 год составляла 796 000 руб. 16% с этой суммы – 127 360 руб. Тогда за 2016 год по приведенной выше формуле работнику будет начислено 4,523 балла (по Закону № 400-ФЗ учитывается до третьего знака после запятой), которые суммируются с ранее начисленными баллами за период его трудовой деятельности (до 2015 года и за 2015 год по новой формуле), отраженными на индивидуальном лицевом счете.

режиме отслеживать, как формируются их пенсионные права.

Теперь в расчете по страховым взносам, предоставляемом в ФНС России, необходимо будет указывать в обязательном порядке признак (да/нет) застрахованного лица в системах обязательного пенсионного, медицинского и социального страхования (см. стр. 23 расчета).

ПФР по состоянию на 1 января 2015 года всем, кто имел на эту дату страховой стаж, провел оценку пенсионных прав по нормам ранее действовавших пенсионных законов, которые учтены в нормах Закона № 400-ФЗ. Исходя из норм Закона № 400-ФЗ на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица на эту дату был выведен страховой стаж и подсчитаны пенсионные коэффициенты (баллы), переведенные из расчетной части страховой пенсии.

Будущему пенсионеру рекомендуется с трудовой книжкой проверить в личном кабинете, все ли периоды трудовой деятельности там отражены на его (ее) индивидуальном лицевом счете. Следует напомнить, что до 2015 года оценка пенсионных прав проводилась на основании данных трудовой книжки до даты открытия индивидуального лицевого счета, а с момента открытия счета – по сведениям, отраженным на нем на основании индивидуальных сведений, представленных работодателями за соответствующий период трудовой деятельности застрахованного лица (ч. 2 ст. 14 Закона № 400-ФЗ). При этом на индивидуальных лицевых счетах большинства застрахованных лиц уже отражены периоды трудовой деятельности до даты открытия счета на основании форм СЗВ-К.

С 2015 года на индивидуальном лицевом счете отражаются страховой стаж (трудовой стаж, за который уплачивались страховые взносы в ПФР) и пенсионные баллы

С 2015 года на индивидуальном лицевом счете отражаются страховой стаж (трудовой стаж, за который уплачивались страховые взносы в ПФР) и пенсионные баллы. Расчет пенсионных баллов проводится по итогам каждого года и учитывает реальный доход застрахованного лица за год, отнесенный к предельному размеру базы для начисления страховых взносов за этот год. В формуле учитывается реальный процент данного застрахованного лица, исходя из того, имеет он отчисления на накопительную пенсию или нет.

Напомним, что у лиц из возрастной категории 1967 года рождения и моложе до конца 2015 года было право выбора формировать дальше накопительную пенсию или нет. Если застрахованное лицо написало заявление в ПФР о выборе этого варианта, по которому его пенсионные накопления переводились в выбранный им негосударственный пенсионный фонд (далее – НПФ), то в формуле из 22% общеустановленного тарифа учитывались на страховую пенсию 10%.

Если же заявление написано не было, то с 2016 года у такого застрахованного лица формируется только страховая пенсия, и в формуле расчета баллов учитываются все 16 из 22% тарифа. При этом разница в 6% участвует в формировании доходной части бюджета ПФР на выплату солидарной части пенсии в виде фиксированной выплаты (ранее это была базовая часть трудовой пенсии).

Вот так выглядит формула:

$$\left(\frac{\text{Доход застрахованного лица}}{\text{Предельный размер базы}} \times 16\%\right) \times 10 = \text{Количество баллов конкретного застрахованного лица}$$

Количество баллов не может быть более 10, так как по достижении предельного размера базы работодатель за данное застрахованное лицо уже не уплачивает установленный процент, а перечисляет до конца расчетного периода (текущего года) 10% в солидарную часть бюджета ПФР, что не отражается на индивидуальном лицевом счете.

Приведенная формула предназначена для варианта, когда формируется только страховая пенсия. Соответственно, для варианта с формированием страховой и накопительной пенсий в формуле доход застрахованного лица умножается на 10%, а 6% из 16% учитываются отдельно в формировании права на накопительную пенсию, согласно Закону № 424-ФЗ.

Никаких изменений в порядке формирования и реализации пенсионных прав граждан в связи с передачей функций по контролю за уплатой страховых взносов от ПФР к ФНС России с 2017 года не произойдет. Главное, чтобы на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица в ПФР были отражены все периоды его трудовой деятельности на дату наступления права на трудовую пенсию как по периоду до 2015 года, так и после. Все накопленные за эти периоды баллы на дату наступления права на пенсию будут умножаться на стоимость пенсионного балла, которая ежегодно индексируется в соответствии с постановлениями Правительства РФ в рамках норм, заложенных в Законе № 400-ФЗ.

К расчетной страховой пенсии при реализации права на нее всем застрахованным лицам будет прибавляться фиксированная выплата (далее – ФВ, ранее базовая часть трудовой пенсии, теперь самостоятельная величина, входящая в состав страховой пенсии) и накопительная пенсия, рассчитанная из суммы накопленных до этой даты пенсионных накоплений с учетом полученной от их инвестирования доходности при размещении их в выбранном НПФ, ЧУК (частной управляющей компании) или ГУК ВЭБ (государственной управляющей компании «Внешэкономбанк»).

Рассмотрим некоторые особенности формирования пенсионных прав в новых условиях на примере.

У застрахованных лиц 1967 года рождения имеются на индивидуальных лицевых счетах сведения о пенсионных накоплениях, сформированных с 2002 по 2015 год. Однако за 2013 год

Количество баллов не может быть более 10

в 2014-м и последующие годы действовал «режим заморозки» пенсионных накоплений, то есть они учитывались в расчете страховой пенсии.

При этом пенсионные накопления, ранее уплаченные на накопительную пенсию (ранее накопительную часть пенсии), если они отражались на индивидуальном лицевом счете, сохранены и будут выплачены пенсионеру:

- либо в виде единовременной суммы, если суммарный размер пенсионных накоплений с учетом дохода от инвестирования составил менее 5% от суммарного размера расчетной пенсии (страховая пенсия + накопительная пенсия + фиксированная выплата (ч. 2 ст. 14 Закона № 360-ФЗ));
- либо, как и страховая пенсия, пожизненно, если указанный выше процент превышен (ч. 1 ст. 6 и ч. 8 ст. 10 Закона № 424-ФЗ).

Аналогичный порядок действует и в отношении застрахованных лиц иных возрастных групп (старше или моложе), в том числе женщин 1957–1966 года рождения и мужчин 1953–1966 года рождения, которые имели пенсионные накопления в 2002–2004 годах.

Здесь следует отметить, что если застрахованное лицо написало заявление в ПФР о переводе своих пенсионных накоплений в частную управляющую компанию или в государственную управляющую компанию, то на момент назначения страховой пенсии право на единовременную выплату или на получение пожизненной накопительной пенсии будет реализовано через ПФР. Если же перевод пенсионных накоплений по такому заявлению состоялся в НПФ, то единовременная выплата или выплата накопительной пенсии будет осуществлена через этот НПФ.

Куда инвестируются пенсионные накопления (какой НПФ, частная/государственная управляющая компания), можно уточнить на индивидуальном лицевом счете в ПФР. Это особенно

Пример 2

Пенсионер прекратил работать 15 октября 2016 года. Работодатель представил форму СЗВ-М за ноябрь до 10 декабря 2016 года, в которой этот пенсионер уже не учтен как работающий. ПФР принял решение об индексации пенсии в январе 2017 года. Выплата нового размера пенсии будет осуществлена в феврале.

актуально для правопреемников умершего до оформления им накопительной пенсии лица, так как эти накопления включаются в наследственную массу.

Реализация пенсионных прав на страховую и накопительную пенсии

В предыдущем разделе рассказывалось о том, как сейчас рассчитываются пенсионные баллы для формирования пенсионных прав. С 2015 года Закон № 400-ФЗ значительно ужесточил требования к реализации права на страховую пенсию. Без наличия права на страховую пенсию не будет назначена и накопительная пенсия (не будет произведена единовременная выплата пенсионных накоплений при наличии права на нее), даже если у застрахованного лица имеются пенсионные накопления (ч. 1 ст. 6 Закона № 424-ФЗ).

До 2015 года для реализации права на трудовую пенсию необходимо было иметь два параметра:

- возраст (женщины при достижении 55 лет и мужчины 60 лет);
- наличие страхового стажа не менее пяти лет.

С 2015 года в соответствии со статьей 8 Закона № 400-ФЗ необходимо иметь три параметра:

- возраст (женщины при достижении 55 лет и мужчины 60 лет);
- страховой стаж не менее 15 лет (с 2024, пока переходной период, на 2015 год было установлено не менее 6 лет с прибавкой ежегодно 1 года до достижения минимального стажа 15 лет);
- наличие пенсионного коэффициента (балла) не менее 30 (с 2025 года, пока переходной период на 2015 год, было установлено наличие не менее 6,6 балла с прибавкой ежегодно 2,4 балла до достижения не менее 30 баллов).

У застрахованных лиц, которые имеют два первых показателя, но не имеют необходимого минимального количества баллов, право на страховую пенсию не будет реализовано. Необходимо будет дорабатывать с перечислением страховых взносов в ПФР в последующие годы. Через пять лет после достижения такими застрахованными лицами пенсионного возраста (то есть с 60 лет женщинам и 65 лет мужчинам) будет назначена социальная пенсия в размере прожиточного минимума, для назначения которой страховой стаж и пенсионный коэффициент не нужны.

Женщинам, имеющим детей, будут засчитываться нестраховые периоды по уходу за ними:

- при наличии одного ребенка – не более 1,5 лет ухода за ним и 1,8 пенсионных балла;
- при наличии второго ребенка – еще 1,5 года для стажа и 3,6 баллов;
- при наличии трех и более детей – по 1,5 года за каждого последующего, но не более 6 лет в совокупности за всех детей. За третьего и четвертого ребенка будет начислено еще по 5,4 балла.

Женщинам, имеющим детей, будут засчитываться нестраховые периоды по уходу за ними

Иными словами, при наличии четырех и более детей женщина получит при реализации пенсионных прав на страховую пенсию 6 лет нестрахового периода, приравниваемого к страховому стажу, и 16,2 балла, то есть более половины требуемого минимального количества баллов с 2025 года. Основное условие – наличие трудового стажа до или после рождения детей независимо от его размера. Мужчинам за срочную службу в армии будет начислен один год нестрахового периода и 1,8 балла (ч. 1 п. 1 и ч. 3 ст. 12, ч. 12 ст. 15 Закона № 400-ФЗ).

Перерасчет страховой и накопительной пенсий

Работающим пенсионерам по-прежнему с 1 августа каждого года в беззаявительном порядке проводится перерасчет страховой пенсии, исходя из начисленных взносов за предыдущий последнему перерасчету период. Однако пункт 4 статьи 18 Закона № 400-ФЗ вводит ограничение на размер баллов, отражаемых на индивидуальном лицевом счете за этот период. Из начисленных (возможно) 10 предельных баллов будут учтены не более 3 баллов, если пенсионер

имеет право только на страховую пенсию, и 1,875 балла, если он является получателем и страховой, и накопительной пенсий (ч. 4 ст. 18 Закона № 400-ФЗ).

При этом у работающего пенсионера есть право отказаться от получения пенсии на период работы, кратный целому году. Тогда при обращении вновь за пенсией будут учитываться не 3 балла, как при перерасчете, а полные баллы, отраженные на индивидуальном лицевом счете, которые при хорошем заработке могут составить 10 баллов (только при страховой пенсии) или 6,25 балла (при страховой и накопительной пенсиях) (ч. 19 ст. 15 и ст. 25 Закона № 400-ФЗ).

Кроме того, за каждый полный «отказной» год при новом назначении пенсии пенсионеру будут увеличены размер фиксированной выплаты на коэффициент 1,056 и страховой пенсии на коэффициент 1,07 за первый год отказа. За два года отказа коэффициент для фиксированной выплаты составит 1,12, а для страховой пенсии – 1,35.

Отказываться от получения пенсии можно не более 10 лет. За такой срок для фиксированной выплаты будет учтен коэффициент 2,11, а для страховой пенсии – 2,32. То есть более чем в два раза будет увеличен размер пенсии помимо учтенных и реально отраженных на индивидуальном лицевом счете баллов за этот период.

Аналогичный порядок действует и для потенциальных пенсионеров, которые при достижении пенсионного возраста не обратились за назначением страховой пенсии. При этом стоит иметь в виду: если застрахованное лицо в период отказа умирает, его неполученная в этом периоде страховая пенсия не наследуется. В отличие от страховой пенсии пенсионные накопления наследуются правопреемниками в установленном порядке, если при этом накопительная пенсия не была на момент смерти назначена и хотя бы один раз не выплачена.

Все сведения о работающих пенсионерах поступают в ПФР от работодателя (ежемесячная форма СЗВ-М)

Новая норма перерасчета страховой пенсии введена с 2016 года. Если на момент проведения индексации пенсионер работал, его пенсия не индексируется.

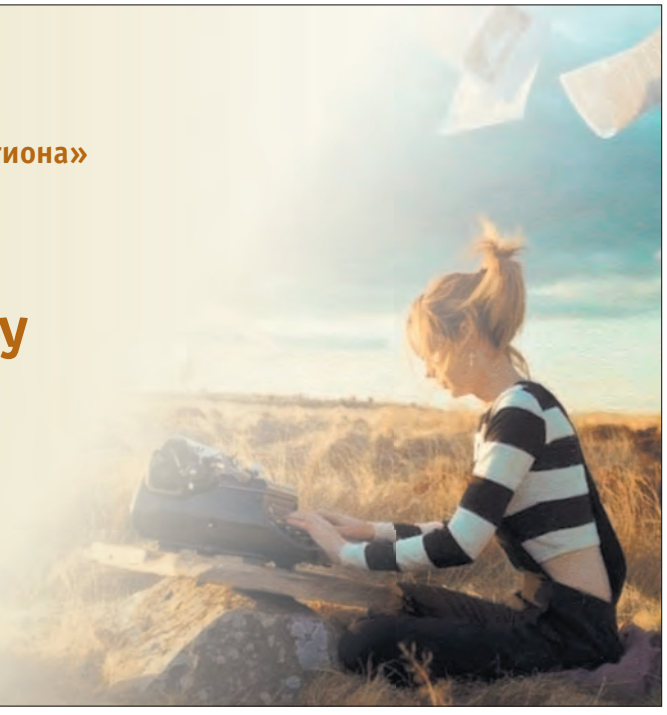
Все сведения о работающих пенсионерах поступают в ПФР от работодателя (ежемесячная форма СЗВ-М). Если пенсионер прекращает работать, то заявление в ПФР подавать не требуется. Перерасчет с учетом индексации ему произведут в беззаявительном порядке согласно статье 26.1 Закона № 400-ФЗ (в ред. Закона № 385-ФЗ).

Факт прекращения работы учитывается по сведениям формы СЗВ-М в том месяце, когда он уже не работал. Решение об индексации пенсии принимается в месяце, следующем за месяцем, когда пенсионер прекратил работать, а выплата пенсии с учетом прибавки по индексации будет произведена в следующем месяце.

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069
e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



А.М. Рабинович, *главный методолог группы компаний «Энерджи консалтинг», HLB Russian Group, канд. ист. наук.*

Бухгалтерские последствия новой налоговой классификации основных средств

Как известно, с 1 января 2017 года постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» будет действовать в новой редакции[1]. Из классификации исключено положение о том, что указанная классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета. Рассмотрим, к каким последствиям это приведет.

А.М. Рабинович

Изменения, внесенные в классификацию основных средств, обусловлены изменением роли Правительства РФ в регулировании бухгалтерского учета. Если, согласно пункту 1 статьи 5 прежнего Федерального закона «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 № 129-ФЗ), оно осуществляло общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации, то пункт 1 статьи 22 действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» (от 06.12.2011 № 402-ФЗ) в качестве государственных регуляторов бухгалтерского учета называет только уполномоченный федеральный орган, которым является Минфин России и ЦБ РФ. Правительство РФ в этом законе не упоминается.

Соответственно, в пояснительной записке к постановлению Правительства РФ от 07.07.2016 № 640 изъятие из постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 фразы о его применимости и для целей бухгалтерского учета обосновывается тем, что правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, в том числе в части установления срока полезного использования, установлены нормативными правовыми актами Минфина России.

Какие последствия влечет за собой данное изменение для организаций, ранее писавших в учетной политике для целей бухгалтерского учета, что сроки полезного использования основных средств в бухгалтерском учете определяются в соответствии с налоговой классификацией основных средств (то есть совпадают со сроками их использования для целей налогообложения, устанавливаемыми согласно указанной классификации)? Прежнее положение вещей существенно облегчало и упрощало жизнь организаций, в том числе за счет сужения сферы применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». При том что таких организаций было подавляющее большинство.

Одно из законодательно установленных требований к бухгалтерской учетной политике организаций состоит в том, что она должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования, – требование приоритета содержания перед формой (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Применительно к вопросу о сроках полезного использования основных средств это требование выражается в установлении такого срока, который бы максимально соответствовал реальному периоду времени, в течение которого основное средство сможет приносить организации экономические выгоды (п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Предполагается, что в целом и в среднем в налоговой классификации основных средств установлены экономически обоснованные сроки полезного использования основных средств. Именно из этого исходил, например, Президиум ВАС РФ, противопоставляя произвольному определению сроков полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета определение их для

[1] *Изменения вносятся постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 № 640.*

этих целей с учетом указанной классификации (постановление от 05.07.2011 № 2346/11).

Следовательно, ориентация при установлении сроков полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета на их налоговую классификацию не противоречит требованию приоритета содержания перед формой. При этом необходимо подчеркнуть недостаточность ссылок на одно лишь требование к учетной политике обеспечить рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности) (п. 6 ПБУ 1/2008), поскольку стремление к рациональности не может быть основанием и оправданием нарушения других требований к учетной политике, отступления от принципов (допущений) и правил бухгалтерского учета.

На практике организация по-прежнему может устанавливать в бухгалтерском учете такие же сроки полезного использования основных средств, как и в налоговом учете в соответствии с классификацией

Таким образом, на практике организация по-прежнему может устанавливать в бухгалтерском учете такие же сроки полезного использования основных средств, как и в налоговом учете в соответствии с классификацией. Но с двумя оговорками.

Во-первых, как представляется, точнее будет непосредственно не указывать этого в учетной политике. У каждой организации есть (должен быть) свой порядок определения этих сроков в соответствии с нормами пункта 20 ПБУ 6/01, зависящий от масштабов ее деятельности, организационной структуры, количества основных средств и т.д. Где-то это делается комиссией по основным средствам, где-то – одним бухгалтером и т.д. И именно этот порядок – по возможности без упоминания налоговой классификации основных средств – должен быть описан в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

А, во-вторых, надо помнить, что об установлении в классификации экономически обоснованных сроков полезного использования основных средств можно говорить лишь именно «в общем и в среднем». Особенности, связанные с конкретными условиями использования основных средств (например, агрессивная среда, в том числе климатические условия, режим эксплуатации (интенсивность, сменность), установка на быстрейшее обновление или на максимально продолжительное сохранение основных фондов и т.д.) в классификации не учитываются. Поэтому при прогнозировании существенного отклонения реальных сроков полезного использования основных средств от сроков, приведенных в налоговой классификации основных средств, организация должна устанавливать для конкретных основных средств первый из этих сроков.

Отметим, что с введением для обязательного применения нового ФСБУ «Основные средства» (пока что согласно приказу Минфина России от 23.05.2016 № 70н это планируется сделать с 2018 года) невозможной станет еще нередко встречающаяся сегодня ситуация использования основных средств с истекшим сроком полезного использования без пересмотра срока полезного использования.

Проектом ФСБУ предусматривается, что параметры амортизации, в том числе ее срок, подлежат проверке ежегодно в конце отчетного года, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и при необходимости изменяются с отражением этих изменений в бухгалтерском учете как изменений оценочных значений.

Сегодня указанная ситуация, как правило, не считается нарушением норм бухгалтерского учета (даже тогда, когда она свидетельствует о явной экономической необоснованности сроков полезного основных средств, установленных при принятии их к учету) и не влечет за собой замечаний со стороны аудиторов. А вот налоговые органы при проверке правильности исчисления налога на имущество претензии в необоснованности таких сроков и, соответственно, в отступлении от правил бухгалтерского учета могут предъявить (кроме приведенного постановления Президиума ВАС РФ. См., например, постановление АС Московского округа от 04.02.2015 № А40-130146/13 (Определением Верховного суда РФ от 29.05.2015 № 305-КГ15-4746 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного суда РФ), постановления ФАС Московского округа от 13.05.2014 № А40-5771/12, от 07.05.2014 № А40-24756/13 (Определением Верховного суда РФ от 25.09.2014 № 305-КГ14-1477 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного суда РФ)).

Кемаева С.А., Мизиковский И.Е. Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 4. – С. 11–16.

Е.Н. Галичевская, *независимый консультант*

Депонирование заработной платы

Заработная плата работнику выдается в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным или трудовым договором (ч. 6 ст. 136 ТК РФ). Если сотрудник не смог ее вовремя получить, невостребованные денежные средства бухгалтер должен сдать обратно в банк, то есть депонировать их. Разберемся, как отражается депонирование в первичных документах и учете и что делать, если депонированная зарплата так и не была получена?

Е.Н. Галичевская

Если сотрудник не успел получить зарплату, он может обратиться с устным или письменным заявлением в бухгалтерию с просьбой выдать ему деньги

Что такое депонирование заработной платы?

Если заработная плата перечисляется на банковскую карту сотрудника, то его присутствие на рабочем месте необязательно. Иначе обстоит дело с выдачей наличных. Если работник в день выдачи зарплаты отсутствовал и не поручал получить деньги другим лицам, его зарплата останется невыплаченной. А значит, подлежит депонированию. Иными словами, депонированная заработная плата возникает только тогда, когда работники плату за свой труд получают наличными из кассы.

В кассе нельзя хранить неограниченное количество денег – наличность должна быть передана в банк. Приказом руководителя должен быть установлен лимит денежных средств, которые могут находиться в кассе. Это правило не распространяется на ИП и компании малого бизнеса (п. 2 Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У, далее – Указание № 3210-У, пункты 1 и 4 письма ФНС России от 09.07.2014 № ЕД-4-2/13338).

Все, что свыше, нужно сдавать в банк. И хотя, согласно Указанию № 3210-У, депонированные суммы необязательно сдавать в банк, несданные суммы будут учитываться в величине лимита кассы в отличие от заработной платы.

Обратите внимание: за наличие в кассе организации наличных денег сверх установленного лимита предусмотрена ответственность. Налоговая инспекция может наложить одновременно два штрафа (ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ, п. 4 письма ФНС России от 09.07.2014 № ЕД-4-2/13338):

- на организацию – в размере от 40 000 до 50 000 руб.;
- на ее руководителя – в размере от 4000 до 5000 руб.

Алгоритм действий бухгалтера при депонировании заработной платы

Действие 1. Проверяем подписи в расчетно-платежной ведомости.

По истечении 5 дней, отведенных на выплату зарплаты, бухгалтер напротив каждой неполученной суммы в графах «Деньги получил» (при выдаче денег по форме № Т-49) или «Подпись в получении денег» (при выдаче денег по форме № Т-53) должен поставить штамп или отметку от руки «депонировано» в графе, предназначенной для подписи.

Если сотрудник не успел получить зарплату, он может обратиться с устным или письменным заявлением в бухгалтерию с просьбой выдать ему деньги. Бухгалтер делает заявку в банк на получение депонированных денежных средств. Работник может получить эти деньги в день аванса, в день выдачи следующей зарплаты или в день депонированных выплат (если таковой на предприятии определен). Рекомендации по выплатам депонированных денежных средств обязательно должны быть зафиксированы в локальных документах организации.

Действие 2. Подводим итог по платежным ведомостям.

В итоговой строке ведомостей формы № Т-49 или формы № Т-53 необходимо посчитать и записать суммы:

- фактически выданных наличных денег;

- подлежащие депонированию и сдаче в банк.

Если деньги на зарплату выдавал не кассир, а другое лицо, на ведомости дополнительно делается запись «Деньги по ведомости выдавал (подпись)».

Действие 3. Составляем реестр депонированных сумм.

В Указании № 3210-У нет требования вести реестр депонированных сумм. Поэтому с 1 июня 2014 года этот документ считается необязательным. Но он очень удобен для отслеживания задолженности перед работниками, поэтому отказываться от него совсем не стоит. Нумеровать реестры депонированных сумм следует в хронологической последовательности с начала календарного года.

Реестр депонированных сумм составляют в произвольной форме

Реестр депонированных сумм составляют в произвольной форме. Рекомендуем включить в него следующие реквизиты:

- наименование (фирменное наименование) организации;
- дата оформления реестра депонированных сумм;
- период возникновения депонированных сумм наличных денег;
- номер расчетно-платежной или платежной ведомости;
- фамилия, имя, отчество (при наличии) работника, не получившего наличные деньги;
- табельный номер работника (при наличии);
- сумма невыплаченных наличных денег;
- итоговая сумма по реестру депонированных сумм;
- подпись кассира;
- расшифровка подписи кассира.

Реестр депонированных сумм может содержать дополнительные реквизиты, например, о выплате депонированных сумм.

Действие 4. Вносим в книгу учета депонированные суммы.

Обязательства вести книгу учета депонированных сумм в Указании № 3210-У также не содержится. То есть она не является обязательной, но, как и реестр депонированных сумм, весьма удобна.

Форму данной книги каждая организация разрабатывает самостоятельно. Книга открывается на год. В ней каждому депоненту отводится отдельная строка, в которой указывают его табельный номер, фамилию, имя и отчество, депонированную сумму.

В группе граф «Отнесено на счет депонентов» должны быть указаны месяц и год, в которых образовалась депонентская задолженность, номера платежных (расчетно-платежных) ведомостей и суммы депонированных выплат, а в группе граф «Выплачено» против фамилии депонента записываются номер расходного кассового ордера и выплаченная сумма за соответствующий месяц.

Действие 5. Заверяем подписью.

После этого кассир подписывает платежные ведомости, реестр и книгу учета депонированных сумм (при их наличии) и передает их на подпись бухгалтеру.

Действие 6. Передаем на проверку.

Заверенные подписью бухгалтера формы № Т-49 или № Т-53, реестр и книгу учета депонированных сумм необходимо передать на проверку главному бухгалтеру.

Действие 7. Оформляем расходный кассовый ордер.

Депонированные суммы сдаем в банк и на сданные суммы составляем один общий расходный кассовый ордер.

Депонированную заработную плату выдают сотрудникам по расходному кассовому ордеру по форме № КО-2. РКО подписывает главный бухгалтер организации (либо иное лицо, уполномоченное на подписание кассовых документов приказом или доверенностью (пункты 4.1, 4.2, 4.3 Указания № 3210-У)).

Дату и номер расходного кассового ордера указывают в книге депонентов или реестре депонированной заработной платы.

Пример 1

Заработная плата начислена работнику 31 октября. 7 ноября заработная плата была депонирована и выплачена депоненту 28 ноября. В какие даты производятся удержание НДФЛ из депонированной заработной платы и перечисление удержанного НДФЛ в бюджет?
При выплате депонированной зарплаты 28 ноября 2016 года НДФЛ должен быть удержан 28 ноября и перечислен не позднее 29 ноября.

Обратите внимание: законодательством не предусмотрено смещение сроков уплаты страховых взносов в случае депонирования зарплаты. Выплаты в пользу работников по трудовым договорам являются объектом обложения страховыми взносами во внебюджетные фонды (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ). При этом взносы необходимо рассчитывать на дату начисления этих выплат (ст. 11 Закона № 212-ФЗ).

Следовательно, работодатель начисляет страховые взносы независимо от того, получил фактически работник зарплату или организация перевела ее на депонент.

Работодатель начисляет страховые взносы независимо от того, получил фактически работник зарплату или организация перевела ее на депонент

НДФЛ при депонировании зарплаты

С 1 января 2016 года установлен новый срок удержания и уплаты НДФЛ при выдаче зарплаты наличными. Налоговые агенты должны заплатить НДФЛ в бюджет не позднее, чем на следующий рабочий день после дня выплаты физическому лицу дохода (п. 6 ст. 226, п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Удерживать этот НДФЛ нужно непосредственно из дохода при его фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ).

По правилам, действовавшим до 1 января 2016 года, бухгалтер перечислял налог с такой зарплаты в день получения в банке денег на ее выплату (п. 6 ст. 226 НК РФ (в ред., действ. до 01.01.2016)). И только если деньги в банке не получали и зарплата выдавалась из наличной выручки, НДФЛ можно было заплатить на следующий рабочий день после выдачи зарплаты.

Что считать датой выплаты дохода? При депонировании заработной платы выплата налогоплательщику дохода не производится, то есть заработная плата должна депонироваться с учетом НДФЛ. Самый безопасный вариант – исходить из того, что дата выплаты дохода в виде депонированной зарплаты и удержания из него НДФЛ – это день фактической выдачи денег. И перечислить налог не ранее этого дня и не позднее следующего рабочего дня. Потому что ФНС России считает, что сумма, перечисленная в бюджет раньше дня выплаты дохода работнику и удержания НДФЛ из этого дохода, не является налогом (письма ФНС России от 25.07.2014 № БС-4-11/14507@, от 29.09.2014 № БС-4-11/19714@).

Отражение депонирования в первичных документах и учете

Для учета депонированных сумм предусмотрен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

В последний день срока, на который открыта расчетно-платежная (форма № Т-49) или платежная ведомость (форма № Т-53) (п. 6.5 Указания № 3210-У), бухгалтер отражает депонирование заработной платы:

Дебет 70 Кредит 76, субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» – депонирована сумма неполученной зарплаты без НДФЛ;

Дебет 51 Кредит 50 – сумма депонированной зарплаты зачислена на расчетный счет компании.

Выдача депонированной заработной платы отражается записями:

Дебет 50 Кредит 51 – получены деньги в банке на выдачу депонированной зарплаты;

Дебет 76, субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам», Кредит 50 – выдана депонированная зарплата.

Если зарплата не востребована сотрудником в течение трех лет (ст. 196 ГК РФ), бухгалтер включает ее в состав доходов в целях бухгалтерского учета, а в целях налогообложения прибыли – в состав внереализационных доходов (письмо Минфина России от 22.12.2009 № 03-03-05/244).

Для этого нужно:

- провести инвентаризацию расчетов с сотрудниками по оплате труда;
- подготовить акт инвентаризации, составить бухгалтерскую справку;
- издать приказ руководителя организации.

Мизиковский Е.А., Макушева Ю.А. К вопросу об анализе эффективности затрат на оплату труда персонала организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 37–41.

Пример 2

В январе 2017 года работникам основного производства ООО «Лабиринт» начислена заработная плата в сумме 500 000 руб. Общая сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая удержанию из начисленной заработной платы, составила 65 000 руб.
Сотрудник «Лабиринта» Иванов из-за болезни заработную плату за январь не получил.
Ему было начислено 30 000 руб. Сумма налога на доходы, подлежащая удержанию с заработной платы Иванова, составляет 3900 руб. Заработная плата должна быть выдана Иванову в сумме 26 100 руб. (30 000 – 3 900).
В январе бухгалтер ООО «Лабиринт» должен сделать записи:
Дебет 20 Кредит 70
– 500 000 руб. – начислена зарплата за январь;
Дебет 70 Кредит 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»,
– 65 000 руб. – удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы, начисленной сотрудникам организации.
В день выдачи заработной платы бухгалтер ООО «Лабиринт» сделал записи:
Дебет 50 Кредит 51 – 435 000 руб. (500 000 – 65 000) – оприходованы денежные средства, снятые с расчетного счета на выдачу заработной платы за январь;
Дебет 70 Кредит 50
– 408 900 руб. (435 000 – 26 100) – выдана заработная плата сотрудникам «Лабиринта» (за исключением Иванова);
Дебет 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц», Кредит 51
– 61 100 руб. – перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц (за исключением НДФЛ с зарплаты Иванова).
В день депонирования заработной платы бухгалтер ООО «Лабиринт» должен сделать записи:
Дебет 70 Кредит 76-4
– 30 000 руб. – депонирована заработная плата Иванова;
Дебет 51 Кредит 50
– 30 000 руб. – депонированная заработная плата Иванова сдана на расчетный счет в банк.
Предположим, что Иванов в отчетном году зарплату за январь так и не получил. В этой ситуации сумма его заработной платы в размере 30 000 руб. должна быть указана по строке 1550 баланса за отчетный год.

Пример 3

Через восемь лет после выхода на свободу в организацию обратился бывший работник, уволенный в связи с осуждением к лишению свободы, с просьбой выплатить неполученную заработную плату. Его зарплата была депонирована, а потом списана. Оплата труда на момент увольнения производилась через кассу организации. Вправе ли работник истребовать указанную заработную плату?
Ответ: В случае если заработная плата работника была депонирована, а депонентская задолженность по истечении срока исковой давности (срок исковой давности по обязательству работодателя произвести окончательный расчет с работником начинает течь со дня, следующего за днем увольнения (в данном случае со дня вступления в законную силу приговора суда)) списана в установленном порядке, истребовать у работодателя неполученную заработную плату бывший работник уже не сможет.

Признавать соответствующий доход необходимо в последний день непосредственно того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности.

Списание невостребованной заработной платы отражается записью:

Дебет 76, субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам», Кредит 91-1 субсчет «Прочие доходы» – депонированная заработная плата включена в состав прочих доходов по истечении срока исковой давности.

Если сотрудник не получил аванс (зарплату за первую половину месяца, выплачиваемую до его окончания), записи будут те же.

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

Расходы на образование работников: виды и особенности учета

Несмотря на тяжелую экономическую ситуацию, многие компании, заинтересованные в квалифицированном персонале, отправляют работников на семинары, оплачивают их обучение, в том числе переквалификацию, обучают сотрудников без отрыва от производства. Выясним особенности учета расходов на различные виды образования сотрудников.

В.Ю. Галенко

С 1 января 2017 года к расходам на обучение относятся также расходы на прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников

Обучение, профподготовка и переподготовка

По общему правилу, установленному подпунктом 23 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика. С 1 января 2017 года к расходам на обучение относятся также расходы на прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников.

Порядок учета расходов на обучение определен в пункте 3 статьи 264 НК РФ. Рассмотрим его применительно к различным способам обучения.

Важно! Расходы на обучение, как и любые другие расходы организации, должны быть экономически оправданны (п. 1 ст. 252 НК РФ). Поэтому в дальнейшем мы будем исходить из того, что организация может подтвердить: обучение сотрудников обоснованно. Кроме того, не признаются расходами на обучение работников, в том числе потенциальных, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг (п. 3 ст. 264 НК РФ).

Условие первое – документы

Итак, первое условие для того, чтобы расходы на обучение были включены в состав прочих расходов, звучит так: «обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус, прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников налогоплательщика осуществляется на основании договора оказания услуг по проведению независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации в соответствии с законодательством Российской Федерации».

На что нужно обратить внимание в этом условии? Прежде всего, на фразу «обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка…» Что это за программы?

Виды образовательных программ перечислены в статье 12 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации». На основании пунктов 3 и 4 этой статьи можно построить классификацию программ (табл. 1).

Таким образом, в расходы можно включать затраты на обучение сотрудников по следующим программам:

- программы подготовки квалифицированных рабочих, служащих, специалистов (среднее профессиональное образование);
- программы бакалавриата, специалитета, магистратуры подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре

Таблица 1. Классификация образовательных программ

Образовательные программы					
Основные образовательные программы				Дополнительные образовательные программы	
Основные общеобразовательные программы	Основные профессиональные образовательные программы		Основные программы профессионального обучения	Дополнительные общеобразовательные программы	Дополнительные профессиональные программы
Образовательные программы: - дошкольного образования; - начального общего образования; - основного общего образования; - среднего общего образования	Образовательные программы среднего профессионального образования	Образовательные программы высшего образования	- программы профессиональной подготовки по профессиям рабочих, должностям служащих; - программы переподготовки рабочих, служащих; - программы повышения квалификации рабочих, служащих	- дополнительные общеразвивающие программы; - дополнительные предпрофессиональные программы	- программы повышения квалификации; - программы профессиональной переподготовки
	Программы подготовки: - квалифицированных рабочих; - служащих; - специалистов среднего звена	Программы: – бакалавриата; - специалитета; - магистратуры; - подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре); - ординатуры; - ассистентуры-стажировки			

(адъюнктуре), ординатуры, ассистентуры-стажировки (высшее образование);
- программы профессиональной подготовки по профессиям рабочих, должностям служащих;
- программы переподготовки рабочих, служащих;
- программы повышения квалификации рабочих, служащих;
- программы повышения квалификации;
- программы профессиональной переподготовки.

Затраты на обучение по иным программам в расходы на обучение включить нельзя. Такой вывод следует из письма Минфина России от 16.07.2015 № 03-03-07/41000.

Требования к договорам, заключаемым налогоплательщиком с образовательными учреждениями, Налоговым кодексом РФ не установлены

Изучаем условие дальше: «…осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус». Какой следует вывод?

Во-первых, у образовательного учреждения должна быть лицензия (если учреждение российское) или статус (если иностранное). Ознакомиться с лицензией российской образовательной организации проблем не составит. Как правило, этот документ размещается на сайте, а его копия прикладывается к договору. Но как подтвердить статус иностранного образовательного учреждения?

Минфин России в письме от 05.08.2010 № 03-04-06/6-163 разъясняет, что «в качестве документов, подтверждающих соответствующий статус иностранных образовательных учреждений, могут использоваться лицензия образовательного учреждения, его программа, устав либо иные документы, перечень которых зависит от специфики деятельности учреждения, а также от требований законодательства иностранного государства в отношении подтверждения статуса образовательного учреждения».

Во-вторых, должен быть заключен договор. В письме от 10.10.2016 № 03-03-06/1/58742 Минфин России отметил, что «требования к договорам, заключаемым налогоплательщиком с образовательными учреждениями, Кодексом не установлены».

Добавим, что с 1 января 2017 года на основе договора об оказании услуг осуществляется прохождение независимой оценки квалификации.

Условие второе – сотрудники

Согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 264 НК РФ, вторым условием для признания расходов на обучение является наличие трудовых или договорных

Хранение документов

Пункт 3 статьи 264 НК РФ обязывает налогоплательщиков хранить документы, связанные с обучением сотрудников. Так, в течение срока действия соответствующего договора и одного года работы сотрудника, но не менее четырех лет хранятся документы:

- подтверждающие расходы на обучение (профессиональную подготовку или переподготовку) физического лица, которое было оплачено налогоплательщиком;
- подтверждающие расходы на прохождение работником независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации, которое было оплачено налогоплательщиком.

отношений с обучаемым. А именно, обучение по указанным выше программам могут проходить:

- работники налогоплательщика, заключившие с ним трудовой договор;
- физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать не менее одного года.

С 1 января 2017 года к этому условию добавляется положение о независимой оценке квалификации на соответствие требованиям к квалификации в соответствии с законодательством Российской Федерации. Ее за счет работодателя проходят работники, заключившие с ним трудовой договор.

Относительно обучения будущих работников Налоговый кодекс РФ указывает: если трудовой договор между физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (ст. 83 ТК РФ), налогоплательщик обязан включить

во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. Если трудовой договор не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, оплаченного налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

При этом Минфин России в письме от 08.09.09 № 03-03-06/1/575 указывает: «обязанность учесть суммы, ранее уплаченные за обучение, в составе внереализационных доходов возникает у налогоплательщика только в случае расторжения трудового договора с физическим лицом, не состоявшим в трудовых отношениях с организацией на момент обучения, до истечения одного года с момента заключения такого договора или в случае, если трудовой договор с физическим лицом не был заключен по истечении трех месяцев с момента окончания обучения». Иными словами, если через год после обучения уволится сотрудник, с которым на момент обучения был заключен трудовой договор, восстанавливать соответствующие расходы не нужно.

Кроме того, отметим письмо Минфина России от 11.03.2016 № 03-03-06/1/13684. В нем сказано, что «если основанием не заключения трудового договора физического лица с налогоплательщиком по истечении трех месяцев являются обстоятельства, не зависящие от воли сторон (аналогичные обстоятельствам, указанным в статье 83 ТК РФ), то расходы, связанные с оплатой обучения, налогоплательщик также вправе не включать в состав внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора, равно как и при прекращении трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон».

Учебный отпуск и другие гарантии

В соответствии со статьей 177 ТК РФ, гарантии и компенсации, о которых пойдет речь, предоставляются работникам при получении ими образования соответствующего уровня впервые. В то же время гарантии и компенсации могут предоставляться работникам,

уже имеющим профессиональное образование соответствующего уровня и направленным для получения образования работодателем в соответствии с трудовым договором или ученическим договором, заключенным между работником и работодателем в письменной форме.

Работнику, проходящему обучение, организация обязана предоставить учебный отпуск (оплачиваемый или неоплачиваемый) при выполнении следующих условий:

1) организация является для работника основным местом работы (ст. 287 ТК РФ);
2) работник представил справку-вызов, выданную образовательной организацией по утвержденной форме (ст. 177 ТК РФ). Форма справки-вызова утверждена приказом Минобрнауки России от 19.12.2013 № 1368;

Обратите внимание: отпуск предоставляется на количество дней, указанное в справке или меньше, но по заявлению работника. Если общее количество дней учебного отпуска, на которое есть справки-вызовы за текущий учебный год, превысит установленную Трудовым кодексом РФ продолжительность, организация должна предоставить работнику оплачиваемый учебный отпуск на то количество дней, которое укладывается в норматив, и неоплачиваемый учебный отпуск на то количество дней, которое превышает норматив.

3) работник учится (поступает на обучение) по имеющей государственную аккредитацию программе (сведения о госаккредитации указываются в справке-вызове):
- основного общего или среднего образования (школа, гимназия и т.п.);
- среднего профессионального образования (техникум, колледж, училище и т.п.);
- высшего профессионального образования (бакалавриат, магистратура, специалитет, аспирантура, ординатура, ассистентура-стажировка);

4) работник получает (собирается получить) образование этого уровня впервые (ст. 177 ТК РФ).

Если работник одновременно учится в двух образовательных организациях, организация обязана предоставлять ему учебные отпуска только для одной из них. Для какой именно, решает он сам.

Случаи предоставления оплачиваемых и неоплачиваемых учебных отпусков перечислены в табл. 2 и 3.

Не упустите

Если работник скрыл от работодателя тот факт, что он получает образование соответствующего уровня повторно, и ему был предоставлен и оплачен учебный отпуск, сумма выплаченных отпускных может быть взыскана с работника только по решению суда (ч. 1 ст. 177, абз. 4 ч. 4 ст. 137 ТК РФ).

Лицам, совмещающим работу с обучением, также предоставляются следующие гарантии и компенсации:

1. Уменьшение продолжительности рабочего времени (случаи и продолжительность сокращения указана в частях 4, 5 статьи 173, части 1 статьи 173.1, частях 4, 5 статьи 174, части 2 статьи 176 ТК РФ);
2. Оплата времени освобождения от работы (в соответствии с размерами, указанными в части 4 статьи 173, части 1 статьи 173.1, части 4 статьи 174, части 2 статьи 176, ТК РФ);
3. Оплата проезда до места обучения и обратно один раз в год при обучении по аккредитованной образовательной программе заочно (ч. 3 ст. 173, ч. 1 ст. 173.1, ч. 3 ст. 174 ТК РФ).

Особенности налогообложения расходов, связанных с обучением

Для целей налогообложения прибыли можно учесть расходы на оплату учебного отпуска работнику при получении им образования по специальности, не связанной с его должностными обязанностями (письмо Минфина России от 24.04.2006 № 03-03-04/1/389), а также расходы на оплату отпуска работникам, получающим второе образование, отразив это в трудовом договоре с работником (п. 25 ст. 255 НК РФ, ст. 177 ТК РФ).

Оплату организацией учебных отпусков при обучении сотрудника в учебном заведении, которое не имеет госаккредитации (ч. 6 ст. 173, ч. 6 ст. 174 и ч. 3 ст. 176 ТК РФ), признавать в затратах рискованно, так как предоставление учебного отпуска в таких случаях не предусмотрено законодательством.

Если организация компенсирует работнику расходы на проезд до образовательной организации и обратно, такая компенсация освобождена от НДФЛ и страховых взносов. Сумму возмещения организация включает в налоговые расходы (п. 3 ст. 217, п. 13 ст. 255 НК РФ, письма Минфина России от 24.04.06 № 03-03-04/1/389, от 01.09.2015 № 03-04-06/50182, от 24.07.07 № 03-04-06-01/260, ст. 422 НК РФ, подп. 2 п. 1 ст. 20.2 Федерального

Если работник одновременно учится в двух образовательных организациях, организация обязана предоставлять ему учебные отпуска только для одной из них

Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.

Таблица 2. Оплачиваемые учебные отпуска

Вид образования	Форма обучения	Причина отпуска и его продолжительность (в календарных днях)
Профессиональное высшее (бакалавриат, магистратура, специалитет)	Заочная или очно-заочная	1. Промежуточная аттестация (ст. 173 ТК РФ): - на 1-м и 2-м курсах – 40 дней в учебном году; - на последующих курсах – 50 дней в учебном году. 2. Государственная итоговая аттестация – не более 4 месяцев (ст. 173 ТК РФ)
Профессиональное высшее (аспирантура, ординатура, ассистентура-стажировка)	Заочная	1. 30 дней в течение календарного года плюс время, затраченное на проезд от места работы до места обучения и обратно (ст. 173.1 ТК РФ). 2. Допуск к защите диссертации на соискание ученой степени (ст. 173.1 ТК РФ, п. 2 Правил предоставления отпуска): – кандидата наук – 3 месяца; – доктора наук – 6 месяцев
Профессиональное среднее	Заочная или очно-заочная	1. Промежуточная аттестация (ст. 174 ТК РФ): – на 1-м и 2-м курсах – 30 дней в учебном году; – на последующих курсах – 40 дней в учебном году. 2. Государственная итоговая аттестация – не более 2 месяцев (ст. 174 ТК РФ)
Общее основное	Очно-заочная	Государственная итоговая аттестация – 9 дней (ст. 176 ТК РФ)
Общее среднее		Государственная итоговая аттестация – 22 дня (ст. 176 ТК РФ)

Таблица 3. Неоплачиваемые учебные отпуска

Вид образования	Форма обучения	Причина отпуска и его продолжительность (в календарных днях)
Профессиональное высшее (бакалавриат, магистратура, специалитет)	Любая	Итоговая аттестация после обучения на подготовительном отделении – 15 дней (ст. 173 ТК РФ)
		Вступительные испытания – 15 дней (ст. 173 ТК РФ)
	Очная	1. Промежуточная аттестация – 15 дней в учебном году (ст. 173 ТК РФ). 2. Сдача (ст. 173 ТК РФ): – итоговых государственных экзаменов – месяц; – итоговых государственных экзаменов и защита выпускной квалификационной работы – 4 месяца
Профессиональное среднее	Любая	Вступительные испытания – 10 дней (ст. 174 ТК РФ)
	Очная	1. Промежуточная аттестация – 10 дней в учебном году (ст. 174 ТК РФ). 2. Государственная итоговая аттестация – не более 2 месяцев (ст. 174 ТК РФ)

закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ, письма ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985, Минздравсоцразвития России от 20.04.2010 № 939-19). Компенсации подлежит оплата проезда, даже если сотрудник присоединил к учебному отпуску ежегодный оплачиваемый отпуск (ч. 2 ст. 177 ТК РФ, письмо Минфина России от 06.02.2006 № 03-03-04/4/24).

Если работник увольняется до установленного трудовым договором срока, он обязан возместить работодателю только сумму затрат непосредственно на оплату обучения, исходя из не отработанного после окончания обучения времени, независимо от того, что соглашением об обучении предусмотрено возмещение всех расходов, связанных с обучением (оплаты обучения, проезда, проживания, суточных, среднего заработка). В соответствии со статьями 9, 232 ТК РФ трудовые договоры не могут содержать условий, ограничивающих права или снижающих уровень гарантий работников по сравнению с установленными трудовым законодательством (определения Верховного суда РФ от 28.09.2012 № 56-КГ12-7, Верховного суда Удмуртской Республики от 01.09.2010 № 33-2849, Московского городского суда от 04.09.2013 по делу № 11-25893/2013, Верховного суда Республики Коми от 27.06.2013 по делу № 33-3414/2013, постановления ФАС Западно-Сибирского

округа от 24.02.2012 по делу № А81-1294/2011, ФАС Центрального округа от 23.10.2013 по делу № А54-5835/2012).

Стипендия потенциальным сотрудникам по итогам учебных семестров при успешной сдаче сессий не может быть отнесена в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 17.04.2009 № 03-03-06/1/257). Выплаченную стипендию можно будет учесть в расходах только после трудоустройства стипендиата (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, письма Минфина России от 08.06.2012 № 03-03-06/1/297, от 08.06.2011 № 03-03-06/1/336).

Если после обучения гражданин так и не принят на работу, списать выплаченную ему стипендию за счет налоговых расходов нельзя

Если после обучения гражданин так и не принят на работу, списать выплаченную ему стипендию за счет налоговых расходов нельзя (письмо Минфина России от 03.07.14 № 03-03-06/1/32275, от 26.03.15 № 03-03-06/1/16621, от 08.06.11 № 03-03-06/1/336, статья 255 НК РФ).

Если обучение проводят сотрудники самой организации, выплаты наставникам учитываются в составе расходов на оплату труда (письмо Минфина России от 14.05.2015 № 03-03-06/1/27734).

Расходы организации на оплату практических занятий ученикам, понесенные за период обучения в соответствии с абзацем 2 статьи 204 ТК РФ и на основании ученических договоров, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций в периоде возникновения в тех случаях, когда они удовлетворяют требованиям статей 252, 264 НК РФ (письмо Минфина России от 26.03.2015 № 03-03-06/1/16621).

При доплате зарплаты обучающемуся до среднего заработка эти расходы можно учесть при налогообложении прибыли, если такая доплата зафиксирована в трудовом или коллективном договоре (письмо Минфина России от 03.06.2013 № 03-03-06/1/20155). Средний заработок (если он выплачивается) на период дополнительного отпуска для прохождения промежуточной аттестации сотруднику, самостоятельно принявшему решение обучаться по программе магистратуры и уже имеющему квалификацию «дипломированный специалист» по той же специальности, работодателю нельзя учесть при налогообложении прибыли (письмо Минфина России от 31.08.2012 № 03-03-06/1/454). НДФЛ с таких сумм, естественно, удерживается (письмо Минфина России от 22.04.2014 №03-04-05/18603).

Если после обучения сотрудник переходит на работу в другую организацию, и новый работодатель возмещает прежнему работодателю стоимость обучения такого сотрудника, эта сумма является экономической выгодой последнего. Соответственно, новому работодателю нужно удержать из доходов такого работника НДФЛ. Если указанная сумма выплачивается за счет удержаний из зарплаты работника, налоговый доход не возникает (письмо Минфина России от 28.10.2013 № 03-04-06/45690).

При оплате обучения сразу за весь период обучения (авансом) учитывать расходы компания должна на протяжении всего периода обучения (п. 14 ст. 270 НК РФ, письмо Минфина России от 16.03.2015 № 03-03-06/13706).

Для того чтобы подтвердить обучение и учесть затраты на обучение в налоговых расходах, нужны следующие документы (письма Минфина от 09.11.2012 № 03-03-06/2/121, от 21.04.2010 № 03-03-06/2/77):

1) приказ руководителя организации о направлении работника на обучение;
2) договор об оказании платных образовательных услуг (письмо Минфина России от 17.02.2012 № 03-03-06/1/90);
3) акт об оказании услуг или иной документ, подтверждающий, что работник:
- или завершил этап обучения, например семестр (справка, выданная образовательной организацией);
- или окончил обучение (копия диплома, удостоверения, свидетельства, сертификата и т.п.).

Стоимость любого обучения работника не облагается НДФЛ, если оно проводится российской организацией, имеющей лицензию на образовательную деятельность, или иностранной образовательной организацией с соответствующим статусом (п. 21 ст. 217 НК РФ, письмо Минфина России от 11.11.2013 № 03-04-06/48063).

Стоимость обучения работника не облагается и страховыми взносами (в том числе на страхование от несчастных случаев на производстве), если оно проводится в рамках основных профессиональных образовательных программ или дополнительных профессиональных программ (ст. 422 НК РФ, подп. 13 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона № 125-ФЗ, письмо ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985).

Семинары, курсы и другие виды краткосрочного образования

Если отправить сотрудника на обучение в состоянии не каждый работодатель, то оплатить расходы на необходимые семинары по карману уже многим. Такие

Приказ о направлении работника на семинар
ПАО «Альфа»

г. Москва 15.01.2017 г.

В целях повышения объема продаж техники, привлечения клиентов приказываю:

1. Направить менеджера отдела сбыта В.Б. Коваленко на учебный семинар «Психология и взаимодействие с клиентами», организованный Учебным центром «Тренинг», проходящий в период 1 февраля по 3 февраля 2017 года.
2. Главному бухгалтеру В.В. Тишкиной обеспечить оплату семинара.
3. Начальнику отдела кадров В.К. Чайновой обеспечить оформление документов, необходимых для участия в семинаре.
4. Контроль исполнения настоящего приказа оставляю за собой.

Генеральный директор *(Подпись)* И.И. Иванов

С приказом ознакомлены:
Коваленко 15.01.2017 *(подпись)*
Тишкина 15.01.2017 *(подпись)*
Чайнова 15.01.2017 *(подпись)*

затраты можно учесть в составе расходов на консультационные услуги (подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ, постановление ФАС Московского округа от 23.09.2009 № КА-А40/9373-09-2, письмо Минфина России от 28.02.2007 № 03-03-06/1/137).

Минимальный объем документов для консультационных услуг в форме семинара включает договор, план (содержание) семинара, акт оказанных услуг по проведению семинара. Содержание указанных документов должно подтверждать экономическую обоснованность затрат, а именно, их связь с получением дохода организацией. Таким доказательством являются документы, оформленные по результатам оказанных услуг. (письмо УФНС России по г. Москве от 28.06.2007 № 20-12/060987).

Кроме того, не помещает приказ о направлении работника на семинар (см. образец на с. 32).

При участии в семинаре за границей затраты можно включить в состав расходов, даже если его проводит иностранное образовательное учреждение (письмо УФНС России по г. Москве от 17.02.2006 № 20-12/12674). Подтверждающими документами могут быть (п. 3 ст. 264 НК РФ):

- договор о проведении семинара;
- документ, подтверждающий образовательный статус организации, проводящей семинар;
- программа семинара;
- приказ компании о направлении работника на семинар;
- сертификат, выданный работнику по итогам семинара.
- акт оказанных услуг.

Факт оказания услуг должен быть подтвержден в любом случае, иначе налоговые органы расходы не признают. Такими документами может быть либо двусторонний акт, оформленный в соответствии с условиями договора (письмо УФНС России по г. Москве от 18.02.2010 № 16-15/017646) и с соблюдением требований статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», либо документ, составленный в соответствии с обычаями делового оборота иностранного государства, на территории которого оказывались услуги, и отражающий их суть (письма Минфина России от 10.10.2011 № 03-03-06/1/645, постановление ФАС Московского округа от 19.10.2010 № КА-А40/12291-10-П по делу № А40-35277/09-35-189).

При этом документы, составленные на иностранном языке, должны иметь построчный перевод на русский язык (п. 1 ст. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), п. 3 ст. 284, ст. 312

Факт оказания услуг должен быть подтвержден в любом случае, иначе налоговые органы расходы не признают

НК РФ). Такой перевод может сделать как профессиональный переводчик, так и специалист самой организации (письма Минфина России от 20.04.2012 № 03-03-06/1/202, от 26.03.2010 № 03-08-05/1, от 03.11.2009 № 03-03-06/1/725, УФНС России по г. Москве от 26.05.2008 № 20-12/050126, Постановление ФАС Московского округа от 21.04.2011 № КА-А40/2152-11).

Расходы на перевод документов сторонним специалистом могут быть отнесены к информационным услугам на основании подпункта 14 пункта 1 статьи 264 НК РФ НК РФ (письмо УФНС России по г. Москве от 26.05.2008 № 20-12/050126).

Если документ о статусе иностранного образовательного учреждения организацией не получен, обойтись можно и без него (постановление ФАС Московского округа от 19.10.2006 № КА-А40/9887-06).

Посещение одним и тем же работником нескольких семинаров по схожей тематике не вызовет претензии проверяющих, так как они должны оценивать обоснованность расходов только с точки зрения обстоятельств, свидетельствующих о намерениях компании получить экономический эффект (письмо Минфина России от 20.01.2011 № 03-03-06/1/18).

Если после семинара работник уволился, исключать из налоговой базы такие расходы не нужно, так как при расчете налога на прибыль возможность учета расходов на семинар не зависит от срока, в течение которого сотрудник проработал в компании после окончания семинара (постановление ФАС Уральского округа от 11.05.2010 № Ф09-3203/10-С3).

Если после семинара работник уволился, исключать из налоговой базы такие расходы не нужно

Расходы организации по оплате участия в семинаре сотрудника, работающего по совместительству на основании трудового договора, посещение которого способствует повышению его профессионального уровня, также включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (ст. ст. 196, 287 ТК РФ).

Стоимость семинара не облагается НДФЛ и страховыми взносами во внебюджетные фонды в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ и ст. 422 НК РФ. Если во время семинаров организуется питание участников, их развлечение, лечение или иные услуги и стоимость таких услуг отдельно не выделена в договоре, то объекта обложения НДФЛ и страховыми взносами также не возникает (ст. 422 НК РФ, письма Минздравсоцразвития России от 06.08.2010 № 2538-19, от 05.08.2010 № 2519-19, ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985), так как у организации отсутствует возможность персонифицировать указанные расходы.

Такие расходы (как и расходы на проживание, предоставление оборудования, конференц-зала, транспортные услуги) учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 20.01.2011 № 03-03-06/1/18, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2011 № 09АП-32031/2010-АК по делу № А40-31488/10-142-189).

Если же стоимость указанных выше услуг выделена и имеется возможность достоверно установить ее размер, она включается в доход работника. При этом указанные расходы, согласно пункту 43 статьи 270 НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 13.05.2011 № 03-04-06/6-107).

Бухгалтерский учет

В целом при отражении в учете затрат на обучение необходимо сделать следующие записи:

Дебет 60 (76) Кредит 51 – перечислена оплата за обучение;

Дебет 20 (23, 25, 26, 44, 91) Кредит 60 (76) – стоимость услуг по обучению работника учтена в затратах (пункты 5, 6.1, 7, 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

НДС со стоимости обучения работника

Если у некоммерческой организации, оказывающей услуги в сфере образования, есть соответствующая лицензия, то НДС со стоимости обучения она не платит (подп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ). А значит, организации, направившей работника на обучение, нечего принять к вычету.

Если же сотрудник проходит обучение в компании, которая не имеет лицензии на осуществление образовательной деятельности, поставщик услуг не имеет права на льготу по статье 149 НК РФ, а значит, НДС, предъявленный в составе стоимости обучения, компания-заказчик примет к вычету, причем даже если по итогам обучения сотрудник не получает аттестат, диплом, сертификат или свидетельство (письма Минфина России от 01.11.12 № 03-07-07/112, от 21.06.12 № 03-07-07/59, от 05.12.12 № 03-07-07/127 и от 28.04.12 № 03-07-07/47).

Совместный проект ИПБ Московского региона и ИД «Бюджет»

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

Модернизация, реконструкция и изменение характеристик объекта*

Понятие «ремонт» имеет очень широкие рамки. Просто покрасить, или заменить изношенную деталь, или перепланировать площадь помещения, изменить мощность оборудования, улучшить комплектацию — все это ремонтные работы. Однако в результате некоторых ремонтных мероприятий происходит изменение первоначальной (балансовой) стоимости объекта и увеличение срока его полезного использования.

Л.Ю. Симонова

Характеристика мероприятий, относящихся к ремонтным работам, приведена в Указаниях о порядке применения бюджетной классификации РФ (утв. приказом Минфина России от 01.07.2013 № 65н). В описании расходов, относящихся на подстатью 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ, указано, что к ремонту (текущему и капитальному) и реставрации нефинансовых активов относятся:

- устранение неисправностей (восстановление работоспособности) отдельных объектов нефинансовых активов, а также объектов и систем (охранная, пожарная сигнализация, система вентиляции и т.п.), входящих в состав отдельных объектов нефинансовых активов;
- поддержание технико-экономических и эксплуатационных показателей объектов нефинансовых активов (срок полезного использования, мощность, качество применения, количество и площадь объектов, пропускная способность и т.п.) на изначально предусмотренном уровне;
- проведение некапитальной перепланировки помещений;
- реставрация музейных предметов и музейных коллекций, включенных в состав музейных фондов;
- проведение работ по реставрации нефинансовых активов, за исключением работ, носящих характер реконструкции, модернизации, дооборудования;
- восстановление эффективности функционирования объектов и систем, гидродинамическая, гидрохимическая очистка, осуществляемые помимо технологических нужд.

Исходя из целевого предназначения предмета договора, затраты на ремонтные мероприятия относятся на следующие коды видов расходов:

- на капитальный ремонт — на элемент вида расходов 243 «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества» (за исключением расходов на осуществление бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности);
- на текущий ремонт — на элемент вида расходов 244 «Прочая закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд»;
- на дооборудование объекта основных средств, увеличивающих его стоимость, оплата расходов будет отражаться по элементу вида расходов 244 «Прочая закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд»;
- на капитальные вложения (строительство, реконструкция, в том числе с элементами реставрации, техническое перевооружение объектов капитального строительства, монтажные, пусконаладочные и иные неразрывно связанные со строящимися объектами работы, а также иные расходы из состава затрат, предусмотренных сметными стоимостями строительства) в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности — на элемент вида расходов 417 «Капитальные вложения на строительство объектов недвижимого имущества государственными (муниципальными) учреждениями».

* *Статья опубликована в журнале «Бюджетный учет», № 10/2016, с. 58–65.*

Реконструкция и модернизация

Проведение работ по реконструкции и модернизации объективно требует более значительных затрат, чем текущий ремонт, так как в результате проведенных мероприятий объект имущества приобретает улучшенные технические характеристики, новые возможности. Поэтому вложенные в этот процесс затраты увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

В пункте 2 статьи 257 НК РФ также предусмотрено изменение первоначальной стоимости объекта основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Толкования, приведенные в статье 257 НК РФ, даны в целях применения при исчислении налога на прибыль. Однако они вправе быть учтенными и при иных операциях учреждения, связанных с работами с основными средствами.

В частности, Налоговый кодекс РФ разъясняет следующие моменты:

- к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами;
- к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;
- к техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Положения статьи 27 Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (утв. приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, далее — Инструкция № 157н), также предусматривают, что затраты на модернизацию, дооборудование, реконструкцию, в том числе с элементами реставрации, техническое перевооружение объекта нефинансового актива увеличивают его первоначальную (балансовую) стоимость. Для этого должны быть соблюдены следующие условия:

- завершены работы, предусмотренные договором (сметой);
- по результатам проведенных работ улучшены (повышены) первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта нефинансовых активов (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

Необходимость проведения любых ремонтных работ, как текущих, так и более сложных, должна быть подтверждена соответствующими документами

Документы

Необходимость проведения любых ремонтных работ, как текущих, так и более сложных, должна быть подтверждена соответствующими документами. В письме Минфина России от 04.12.2008 № 03-03-06/4/94, в частности, указано, что расходы на ремонт основных средств, производимые на основании дефектной ведомости в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, учитываются в составе прочих расходов налогоплательщика в соответствии с положениями статьи 260 НК РФ. То есть дефектная ведомость (Акт) – это документ, подтверждающий необходимость проведения ремонта объекта основных средств.

Форма дефектной ведомости не утверждена, поэтому она может быть разработана учреждением самостоятельно и утверждена сформированной учетной политикой.

В качестве примерного образца могут быть использованы Акт о выявленных дефектах оборудования формы № ОС-16 (утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»). В этом документе дают краткую характеристику объекта основных средств и описывают выявленные

дефекты. Также предусмотрен раздел для указания мероприятий или работ, которые необходимы для устранения выявленных дефектов.

Разрабатывая форму дефектной ведомости (Акта), следует учитывать, что она должна содержать следующие сведения:

- наименование объекта основных средств, в котором выявлены дефекты. Для идентификации объекта указывается его инвентарный номер, место нахождения;
- описание дефектов (неисправностей);
- перечень необходимых работ.

Осмотр имущества, в отношении которого планируется проведение модернизации, должна проводить специальная комиссия, которая и подписывает дефектную ведомость. Утверждает дефектную ведомость руководитель учреждения.

На основании выводов комиссии составляется план или проект соответствующих работ, в котором обосновывается целесообразность их проведения. После этого составляется смета, определяющая стоимость предстоящего мероприятия.

Ремонтные работы могут выполняться как силами работников учреждения (в рамках осуществления ими своих должностных обязанностей), так и с привлечением сил сторонних организаций. Если планируется использовать услуги исполнителя, то учреждение в соответствии с федеральными законами от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 44-ФЗ) и от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» заключает договор подряда (государственный (муниципальный) контракт).

Для отражения в бухгалтерском (бюджетном) учете объектов основных средств, переданных (полученных) для проведения ремонта, реконструкции, модернизации, применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103) (далее — Акт (ф. 0504103)), утвержденный приказом 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» (далее — Приказ № 52н).

В Акте (ф. 0504103) содержатся следующие сведения:

- о сроках проведения работ по договору и фактических;
- об объекте основных средств и расходах на проведение работ по ремонту, реконструкции и (или) модернизации.

Документ подписывается членами комиссии по принятию и выбытию активов или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Приказом № 52н предусмотрено право учреждения при модернизации нематериальных активов устанавливать порядок применения Акта (ф. 0504103), закрепив его в учетной политике учреждения.

Списание использованных в процессе работ материальных запасов, приобретенных заказчиком самостоятельно и переданных исполнителю (подрядчику), оформляется актом списания материальных запасов, который составляется на основании перечня использованных при проведении работ материалов, обозначенных в акте приема-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств.

Результат необходимых работ, сформированный в дефектной ведомости, необходимо отразить в смете казенного учреждения и плане финансово-хозяйственной деятельности бюджетного (автономного) учреждения.

Обращаем внимание, что при определении сметной стоимости необходимо проверить правильность применения норм накладных расходов, сметной прибыли, сметных норм при выполнении строительных (ремонтных) работ в зимнее время.

В учете учреждения

По решению комиссии по поступлению и выбытию активов учреждения при изменении первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, в том числе в результате модернизации,

Осмотр имущества, в отношении которого планируется проведение модернизации, должна проводить специальная комиссия, которая и подписывает дефектную ведомость

дооборудования, пересматривается срок полезного использования объекта (п. 44 Инструкции № 157н).

Если в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации срок полезного использования объекта был изменен, то начиная с месяца, в котором это произошло, расчет годовой суммы амортизации производится учреждением линейным способом, исходя из остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату изменения срока использования (п. 85 Инструкции № 157н). При этом:

- остаточная стоимость амортизируемого объекта на соответствующую дату — балансовая стоимость объекта, уменьшенная на сумму, начисленную на соответствующую дату амортизации;
- оставшийся срок полезного использования на соответствующую дату — срок полезного использования амортизируемого объекта, уменьшенный на срок его фактического использования на соответствующую дату.

Сведения о дооборудовании (реконструкции, модернизации, достройке) и произведенных изменениях в объекте основного средства, а также сведения о гарантийном талоне (сертификате) на проведенные работы по реконструкции (модернизации) отражаются в Инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) и группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032) по соответствующему объекту основного средства.

Обращаем внимание, что сведения о гарантийном талоне (сертификате) на проведенные работы по реконструкции (модернизации) отражаются в Инвентарной карточке (ф. 0504031).

Учет операций по поступлению объектов основных средств в части операций принятия к учету объектов основных средств по сформированной первоначальной стоимости или операций по увеличению первоначальной (балансовой) стоимости объектов основных средств на сумму фактических затрат по их достройке, реконструкции, модернизации, дооборудованию ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (п. 55 Инструкции № 157н).

Пример 1

В бюджетном учреждении произведена модернизация компьютера — установлена новая видеокарта, увеличена оперативная память. В результате проведенных работ улучшились технические характеристики объекта, что дало основания комиссии принять решение об увеличении балансовой стоимости компьютера.

Первоначальная (балансовая) стоимость компьютера составляла 50 000 рублей. При принятии к учету в июле 2015 года был установлен срок его полезного использования — 25 месяцев. На момент проведения амортизации в октябре 2016 года была начислена амортизация за 15 месяцев, которая составила 30 000 рублей при ежемесячной норме 2 000 руб.

Для проведения модернизации были приобретены:

– видеокарта стоимостью 32 000 руб.;

– оперативная память — 20 000 руб.

Учреждение приобрело видеокарту и оперативную память самостоятельно. Работы по модернизации провели штатные сотрудники (в рамках осуществления ими своих должностных обязанностей).

В учете учреждения операция отразится записями в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений (утв. приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н):

Дебет 0 105 36 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов — иного движимого имущества учреждения» Кредит 0 302 34 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов»

– 52 000 руб. (32 000 руб. + 20 000 руб.) – приобретены учреждением и приняты к учету видеокарта и оперативная память на общую сумму.

Согласно пунктам 119, 120 Инструкции № 157н, аналитический учет комплектующих и запасных частей ведется в Карточках количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041) по их группам (видам), наименованиям и количеству в разрезе материально ответственных лиц и (или) мест хранения. Учет операций по выбытию и перемещению материальных

запасов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071).
На основании первичных учетных документов (Требования-накладной (ф. 0504204), Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210)) комплектующие части передаются сотрудникам для установки на компьютер:
Дебет 0 106 31 310 «Увеличение вложений в основные средства — иное движимое имущество учреждения» Кредит 0 105 36 440 «Уменьшение стоимости прочих материальных запасов — иного движимого имущества учреждения»
– 52 000 руб. – отражены вложения в размере стоимости комплектующих частей;
Дебет 0 101 34 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования — иного движимого имущества учреждения» Кредит 0 106 31 310 «Увеличение вложений в основные средства — иное движимое имущество учреждения»
– 52 000 руб. – отнесены на увеличение первоначальной (балансовой) стоимости компьютера затраты на его модернизацию;
Так как работы проводились штатными сотрудниками учреждения в рамках своих должностных обязанностей, отдельная оплата за установку комплектующих не производилась.
После проведения модернизации балансовая стоимость компьютера увеличилась:
50 000 руб. + 32 000 руб. + 20 000 руб. = 102 000 руб.
Комиссия учреждения на основании новых характеристик объекта установила новый срок полезного использования — 36 месяцев с момента модернизации. Несмотря на фактическое увеличение остаточной стоимости амортизируемого имущества в результате модернизации, срок его полезного использования может быть увеличен только в пределах той амортизационной группы, к которой оно относится в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1).
Персональный компьютер относится ко второй амортизационной группе — имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно. Таким образом, все приспособления и принадлежности персонального компьютера, без которых данный объект не может использоваться в качестве средства труда, включаются в состав единого объекта основных средств — персонального компьютера, признаваемого амортизируемым имуществом в соответствии с положениями статьи 256 НК РФ (письмо Минфина России от 02.06.2010 № 03-03-06/2/110).
Произведен пересчет ежемесячной нормы начисления амортизации — ((102 000 руб. – 30 000 руб.) : 36 мес.) = 2 000 руб.
Дебет 0 104 34 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования — иного движимого имущества учреждения» Кредит 0 401 20 271, 0 109 X[1]0 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов», «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»
– 2 000 руб. – начислена амортизация с учетом новой балансовой стоимости и увеличенного срока полезного использования компьютера.

Расходы на дооборудование зданий и сооружений, машин и оборудования, транспортных средств, производственного и хозяйственного инвентаря учитываются на счете 0 106 01 «Вложения в основные средства» с последующим включением в первоначальную стоимость основного средства (п. 130 Инструкции № 157н).

В отношении зданий и помещений учреждения могут проводиться различные работы. Покраска, замена полов и другие подобные мероприятия, не меняющие характеристик объекта, считаются ремонтом. В зависимости от объема и характера работ он может быть текущим или капитальным. Однако если решено провести перепланировку, надстроить дополнительные уровни или создать пристройку, то можно уверенно говорить о реконструкции или модернизации здания.

В настоящее время многими учреждениями проводится реконструкция (модернизация) зданий и помещений

[1] *Вместо X проставляется соответствующий аналитический счет.*

Организации независимо от организационно-правовых форм создают условия инвалидам

для обеспечения беспрепятственного доступа к объектам социальной инфраструктуры лицам с ограниченными возможностями. В соответствии со статьей 15 Федерального закона от 24.11.1995 № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» организации независимо от организационно-правовых форм создают условия инвалидам (включая инвалидов, использующих кресла-коляски и собак-проводников):

- для беспрепятственного доступа к объектам социальной, инженерной и транспортной инфраструктуры (жилым, общественным и производственным зданиям, строениям и сооружениям, включая те, в которых расположены физкультурно-спортивные организации, организации культуры и другие организации), к местам отдыха и к предоставляемым в них услугам;
- для беспрепятственного пользования железнодорожным, воздушным, водным транспортом, автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в городском, пригородном, междугородном сообщении, средствами связи и информации (включая средства, обеспечивающие дублирование звуковыми сигналами световых сигналов светофоров и устройств, регулирующих движение пешеходов через транспортные коммуникации);
- возможность самостоятельного передвижения по территории, на которой расположены объекты социальной, инженерной и транспортной инфраструктуры, входа в такие объекты и выхода из них, посадки в транспортное средство и высадки из него, в том числе с использованием кресла-коляски.

Аналогичные требования указаны в статье 3 Порядка обеспечения условий доступности для инвалидов объектов и предоставляемых услуг в сфере образования, а также оказания им при этом необходимой помощи (утв. приказом Минобрнауки России от 09.11.2015 № 1309).

Для разработки проектных решений общественных, жилых и производственных зданий, основанных на принципах «универсального проекта» (дизайна), которые должны обеспечивать для инвалидов и других групп населения с ограниченными возможностями передвижения равные условия жизнедеятельности с другими категориями населения, рекомендуется применять СП 59.13330.2012 «Свод правил. Доступность зданий и сооружений для маломобильных групп населения». Актуализированная редакция СНиП 35-01-2001 утверждена Минрегионом России от 27.12.2011 № 5.

В целях создания доступной среды лицам с ограниченными физическими возможностями в помещениях увеличиваются дверные проемы, устанавливаются подъемники, лифты, приспособленные к перевозке колясок, пандусы. Такие мероприятия относятся к модернизации здания. Работы проводят специализированные организации с соблюдением строительных норм.

Согласно статье 763 ГК РФ, подрядные строительные работы, проектные и изыскательские работы, предназначенные для удовлетворения государственных или муниципальных нужд, осуществляются на основе государственного или муниципального контракта на выполнение подрядных работ для государственных или муниципальных нужд.

По государственному или муниципальному контракту на выполнение подрядных работ подрядчик обязуется выполнить строительные, проектные и другие связанные со строительством и ремонтом объектов производственного и непроизводственного характера работы и передать их государственному или муниципальному заказчику, а государственный или муниципальный заказчик обязуется принять выполненные работы и оплатить их или обеспечить их оплату.

Государственный или муниципальный контракт должен содержать условия об объеме и о стоимости подлежащей выполнению работы, сроках ее начала и окончания, размере и порядке финансирования и оплаты работ, способах обеспечения исполнения обязательств сторон. В случае если государственный или муниципальный контракт заключается по результатам торгов или запроса котировок цен на работы, проводимых в целях размещения заказа на выполнение подрядных работ для государственных или муниципальных нужд, условия государственного или муниципального контракта определяются в соответствии с объявленными условиями торгов или запроса котировок цен на работы и предложением подрядчика, признанного победителем торгов или победителем в проведении запроса котировок цен на работы (ст. 766 ГК РФ).

Пример 2

Казенное учреждение в соответствии с Законом № 44-ФЗ заключило договор на оборудование пандуса, расширение дверных проемов, укрепление фундамента в размере 340 000 руб. Первоначальная (балансовая) стоимость здания — 780 000 руб. Срок полезного использования здания — 83 года (996 месяцев). На начало работ здание находилось в эксплуатации 30 лет 8 месяцев (368 месяцев). За это время начислена амортизация в размере 288 193 руб.

На основании решения комиссии учреждения оставшийся срок эксплуатации здания после завершения его реконструкции увеличен на 5 лет (60 месяцев).

Оборудование пандуса, расширение дверных проемов, укрепление фундамента изменили характеристики здания, поэтому принято решение считать их работами по реконструкции (модернизации). Операции, отражающие это мероприятие в казенном учреждении, отражаются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бюджетного учета (утв. приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н):

Дебет 1 501 13 310 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» Кредит 1 502 11 310 «Принятые обязательства на текущий финансовый год»

– 340 000 руб. – на основании заключенного контракта отражены принятые учреждением бюджетные обязательства в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств.

В соответствии с пунктом 27 Инструкции № 157н затраты на реконструкцию (модернизацию) здания относятся на увеличение его первоначальной (балансовой) стоимости после окончания предусмотренных контрактом объемов работ.

Аналитический учет затрат ведется в Многографной карточке (ф. 0504054) в разрезе видов (кодов) затрат по каждому реконструируемому объекту нефинансовых активов (п. 128 Инструкции № 157н):

Дебет 1 106 11 310 «Увеличение вложений в основные средства — недвижимое имущество учреждения» Кредит 1 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»

– 340 000 руб. – приняты к учету работы по реконструкции (модернизации) здания на основании Акта приемки-сдачи выполненных работ;

Дебет 1 502 11 310 «Принятые обязательства на текущий финансовый год» Кредит 1 502 12 310 «Принятые денежные обязательства на текущий финансовый год»

– 340 000 руб. – на основании Акта приемки-сдачи выполненных работ отражены принятые учреждением денежные обязательства по оплате заключенного контракта;

Дебет 1 302 31 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению основных средств» Кредит 1 304 05 310 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом по приобретению основных средств»

– 340 000 руб. – перечислены денежные средства за выполненные работы в соответствии с контрактом подрядчику.

На основании Акта приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103) в учете учреждения затраты на реконструкцию (модернизацию) здания относятся на увеличение его первоначальной (балансовой) стоимости, что отражается записью:

Дебет 1 101 12 310 «Увеличение стоимости нежилых помещений — недвижимого имущества учреждения» Кредит 1 106 11 310 «Увеличение вложений в основные средства — недвижимое имущество учреждения»

– 340 000 руб. – увеличена первоначальная (балансовая) стоимость здания на сумму затрат, понесенных на реконструкцию (модернизацию) здания.

Новая балансовая стоимость объекта составила: 780 000 руб. + 340 000 руб. = 1 120 000 руб.

Так как комиссией по поступлению и выбытию нефинансовых активов было принято решение об увеличении срока полезного использования здания на 5 лет (60 месяцев), проводится пересчет амортизации.

Амортизация рассчитывается исходя из остаточной стоимости амортизируемого имущества на дату изменения срока полезного использования

и уточненной нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату его изменения (абз. 2 п. 85 Инструкции № 157н). Остаточный срок полезного использования здания составляет (996 мес. - 368 мес. + 60 мес.) = 688 мес.
Ежемесячные амортизационные начисления с момента модернизации:
1 120 000 руб. : 688 мес. = 1 627,91 руб/мес.
Дебет 1 401 20 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов» Кредит 1 104 12 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости нежилых помещений — недвижимого имущества учреждения»
– 1 627,91 руб. – начислена амортизация с учетом новой балансовой стоимости и увеличенного срока полезного использования здания.

М.В. Буланцов, Е.В. Мельникова, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Разменный фонд для кассы

Организация является предприятием общественного питания (кафе), имеет один кассовый аппарат. Можно ли держать в кассе разменный фонд? Если да, то какими документами это можно оформить?

Денежные средства, выданные кассиру-операционисту в начале смены из кассы организации, остаются наличными денежными средствами, числящимися на счете 50 «Касса»

Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утв. письмом Минфина России от 30.08.1993 № 104, далее – Типовые правила) регламентируют документооборот и оформление операций, осуществляемых через ККТ.

В свою очередь, документооборот центральной (главной) кассы, под которой подразумевается вся сумма наличных денежных средств организации или ИП, регулируется Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее – Указание № 3210-У).

Пунктом 3.8 Типовых правил определено, что перед началом работы на кассовой машине кассир получает у директора (заведующего) предприятия, его заместителя или главного (старшего) кассира все необходимое для работы (ключи от кассовой кабины, ключи от привода кассовой машины и от денежного ящика, разменную монету и купюры в количестве, необходимом для расчетов с покупателями, принадлежности для работы и обслуживания машины под роспись).

При этом денежные средства, выданные кассиру-операционисту в начале смены из кассы организации, остаются наличными денежными средствами, числящимися на счете 50 «Касса». Меняется только место хранения таких средств. Соответственно, в момент передачи кассиру денег разменного фонда в бухгалтерском учете может быть сделана запись:

Дебет 50, субсчет «Операционная касса», Кредит 50, субсчет «Центральная касса» – переданы денежные средства в качестве разменного фонда.

При возврате размена в центральную кассу делается обратная бухгалтерская запись.

Напомним, что записи в кассовой книге осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру (расходному кассовому ордеру), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги (пункты 5, 6 Указания № 3210-У).

То есть операции по выдаче (и возврату) денежных средств (в том числе разменной монеты и купюр) необходимо оформлять с использованием унифицированных форм первичной учетной документации.

Неотражение организацией выдачи разменного фонда в кассовой книге является нарушением порядка ведения кассовых операций (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2007 № А56-7698/2007, Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2011 № 13АП-11809/11, от 05.07.2011 № 13АП-8422/11, от 16.07.2009 № 13АП-7408/2009).

Так, Первый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 16.03.2010 № 01АП-843/2010 признал правомерным привлечение организации к административной ответственности по статье 15.1 КоАП РФ в ситуации, когда получение и выдача названной суммы из кассы организации в качестве разменного фонда приходными и расходными кассовыми ордерами не оформлялись. (См. также решение Ленинградского областного суда от 28.08.2012 № 7-497/2012.)

Отметим, что на возврат размена и на возврат выручки лучше составлять разные приходные кассовые ордера. Это будет служить доказательством того, что лишняя сумма в кассе – не выручка, а именно размен (см. также постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.01.2008 № Ф04-61/2008(443-А70-43)).

При этом данные о полученных в начале дня разменных монетах и купюрах в журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4 (утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132)) не включаются. Данный журнал предназначен только для учета операций по приходу и расходу наличных денег по каждой контрольно-кассовой машине, то есть в журнал № КМ-4 кассиром-операционистом вносятся данные только о выручке. Если же в приходно-кассовых ордерах будет указываться общая сумма, сдаваемая в конце дня (включая средства разменного фонда), то организацию могут обвинить в неоприходовании выручки (см. также письмо УФНС России по г. Москве от 02.08.2007 № 34-25/073412).

Вопрос обеспечения разменом кассира операционной кассы, время работы которой не совпадает со временем работы главной кассы, не урегулирован.

С одной стороны, пунктом 6.1 Типовых правил определено, что при закрытии

предприятия представитель администрации в присутствии кассира снимает показания секционных и контрольных счетчиков (регистров), получает распечатку (Z-отчет) или вынимает из кассовой машины использованную в течение дня контрольную ленту.

Представитель администрации подписывает конец контрольной ленты (распечатку), указав на ней тип и номер машины, показания секционных и контрольных счетчиков (регистров), дневную выручку, дату и время окончания работы. Отчетные ведомости показаний на конец рабочего дня вписываются в «Книгу кассира-операциониста».

По показаниям секционных счетчиков (регистров) на начало и на конец дня определяется сумма выручки. Сумма выручки должна соответствовать показаниям денежных суммирующих счетчиков и контрольной ленте. Она должна совпадать с суммой, сданной кассиром-операционистом старшему кассиру и уложенной в инкассаторскую сумку с итоговым чеком контрольно-кассовой машины.

После снятия показаний счетчиков (регистров) либо распечатки, определения и проверки фактической суммы выручки делается запись в «Книге кассира-операциониста» и скрепляется подписями кассира и представителя администрации.

Таким образом, из ККМ за смену (в конце дня общей суммой или в течение дня несколькими суммами) фактически должна быть изъята сумма денежных средств, совпадающая с величиной дневной выручки.

Кроме того, пункт 4.7 Типовых правил устанавливает, что кассир не должен иметь в кассе личных денег и денег, не учтенных через кассовую машину, кроме денег, выданных перед началом работы. (См. также постановление

Сумма выручки должна соответствовать показаниям денежных суммирующих счетчиков и контрольной ленте

Перед началом работы кассир должен быть обеспечен разменом

Десятого арбитражного апелляционного суда от 29.04.2011 № 10АП-2576/11.)

Из приведенных норм видно, что возможность оставлять в ККМ какой-либо остаток не допускается. То есть остаток денежных средств в ККМ на конец дня должен быть равен нулю. Примером судебного разбирательства по вопросу оставления на конец дня в кассе разменного фонда служит постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 18.12.2015 № 02АП-10309/15.

С другой стороны, пунктом 3.8.1 Типовых правил определено, что директор (заведующий) предприятия либо его заместитель, дежурный администратор обязаны в том числе обеспечить кассира разменной монетой и купюрами в пределах размера остатка денежных средств по кассе в количестве, необходимом для расчета с покупателями.

Таким образом, перед началом работы кассир должен быть обеспечен разменом. Однако порядок действий в ситуации, когда в силу удаленности операционной кассы или расхождения во времени ее работы с главной кассой ежедневная выдача размена невозможна, не определен.

Одним из вариантов решения проблемы является выдача разменного фонда кассирам-операционистам на длительный срок (более чем один рабочий день, например на срок смены, на неделю, месяц и пр.). Для этого издается приказ руководителя о выдаче кассиру разменной денежной наличности в определенной сумме на определенный срок с указанием причины такой необходимости.

Из письма УФНС России по г. Москве от 18.06.2008 № 22-12/057947, представляющего собой ответ на вопрос о возможности выдачи размена на длительное время, можно сделать вывод, что специалисты налоговой службы не видят такой возможности. Однако и запрета данного действия в письме не содержится.

При этом отметим, что в соответствии с ранее действовавшим Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Банком России 22.09.1993 № 40, утратил силу с 1 января 2012 года), каждая организация вела только одну кассовую книгу без отдельных разделов для обособленных подразделений, а помещение кассы должно было быть специальным образом оборудовано (что зачастую не могло быть выполнено в условиях торговой точки), вследствие чего формально выдача разменной монеты и купюр кассирам обособленных подразделений и их возврат в кассу головного подразделения должны были производиться ежедневно (см. также письмо УФНС России по г. Санкт-Петербургу от 20.12.2005 № 04-07/27365@).

При этом арбитражные суды, как правило, принимают сторону организаций в спорах с налоговыми органами по данному вопросу (см., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 02.03.2010 № Ф07-1021/2010 по делу № А56-24004/2009, Тринадцатого ААС от 09.02.2012 № 13АП-23622/11, Восьмого ААС от 17.05.2011 № 08АП-1571/11). В постановлении Девятого ААС от 27.10.2011 № 09АП-25372/11 отмечено, что факт передачи разменных денежных средств кассиру подтверждается приказом, расходным кассовым ордером, вкладным листом кассовой книги.

Другим вариантом решения проблемы может быть выдача разменной денежной наличности кассирам-операционистам в подотчет на длительный срок.

Согласно пункту 6.3 Указания № 3210-У, в общем случае выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, производится по письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему запись о сумме денежных средств и о сроке, на который они выдаются, подпись руководителя и дату. При этом подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который денежные средства выданы под отчет, или со дня выхода на работу, предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру (при их отсутствии – руководителю) авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Отметим, что в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 27.10.2009 № А56-12330/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2008 № Ф04-881/2008(462-А70-43), Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2015 № 09АП-25724/15 решения приняты в пользу налогоплательщиков в ситуациях, в которых денежные средства в качестве разменного фонда выданы кассиру в подотчет.

То есть прямых оснований для нахождения подотчетных средств в операционной кассе (в качестве разменного фонда), на наш взгляд, не имеется. В то же время,

как было отмечено выше, считаем, что денежные средства могут выдаваться в подотчет, но только для передачи их в операционную кассу. При этом в общем случае получение денежных средств в центральной кассе и передача их в операционную кассу оформляются, соответственно, расходным и приходным кассовыми ордерами.

По истечении срока, на который получены деньги, кассир должен будет заполнить авансовый отчет и вернуть размен обратно в кассу. В авансовом отчете в графе «Назначение аванса» необходимо указать: «Разменный фонд». Правомерность такого подхода подтверждает, в частности, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2008 № Ф04-881/2008 (462-А70-43). В этом случае выданные кассиру суммы отражаются с использованием счета бухгалтерского учета, который предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы.

Однако в этом случае остается нерешенной проблема хранения разменного фонда в операционной кассе. Ведь в этом случае они являются деньгами подотчетного лица. Дело в том, что полученные в подотчет денежные средства являются задолженностью физического лица (работника организации) перед организацией (см. также постановление ФАС Уральского округа от 20.05.2010 № Ф09-3619/10-С2 по делу № А07-13814/2009). Кроме того, как уже было сказано, кассир не должен иметь в кассе личных денег и денег, не учтенных через кассовую машину (кроме денег, выданных перед началом работы).

Учитывая сказанное, полагаем, что выдача разменного фонда кассиру торговой точки в подотчет на длительный срок (то есть без ежедневного составления расходных и приходных кассовых ордеров в начале и по окончании смены) и, соответственно, нахождение таких денежных средств в кассовом ящике могут привести к спорам с налоговыми органами. В то же время, учитывая сложившуюся судебную практику, организация имеет шансы отстоять свою правоту в суде.

Отметим, что наличие в ККТ денежных средств в виде размена сверх суммы выручки не является административным нарушением, предусмотренным статьей 15.1 КоАП РФ. Напомним, что, согласно части 1 статьи 15.1 КоАП РФ, к нарушениям порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций относятся:

- осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров;
- неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности;
- несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств;
- накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов.

Как показывает судебная практика, наличие размена в ККТ после сдачи выручки в главную кассу квалифицируется налоговыми органами как неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности. Однако, по мнению судей, несвоевременная сдача в центральную кассу разменного фонда не является административным нарушением, указанным в статье 15.1 КоАП РФ.

Кроме того, исходя из упомянутого выше письма УФНС России по г. Москве от 18.06.2008 № 22-12/057947, неоприходование (неполное оприходование) в кассу предприятия наличных денежных средств, полученных с применением ККТ, является следствием неотражения или неполного отражения «в кассовой книге фактических сумм выручки, полученных с применением всех эксплуатируемых в проверяемом периоде ККТ, без документального подтверждения необходимости уменьшения выручки, полученной предприятием, вследствие ошибки кассира-операциониста или правомерно произведенного возврата денежных средств покупателям за возвращенный товар, оформленных надлежащим образом».

Размен не является выручкой либо денежными средствами, возвращенными покупателем

Размен не является выручкой либо денежными средствами, возвращенными покупателем. Таким образом, исходя из данного письма (как единственного примера разъяснения контролирующего органа по данному вопросу), можно прийти к выводу, что хранение размена в операционной кассе не является нарушением статьи 15.1 КоАП РФ.

Нам не удалось обнаружить каких-либо актуальных (то есть учитывающих положения Указаний № 3210-У) разъяснений компетентных органов или судебной практики, рассматривающих аналогичные вопросы.

Н.Е. Вахромова, *эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Продажа оборудования в рассрочку

Организация «X» передает организации «Y» оборудование с оплатой в рассрочку, и по факту полного выкупа право собственности на оборудование перейдет организации «Y». Оборудование приобретено для перепродажи. Право собственности на оборудование у покупателя возникает после окончательной оплаты его стоимости. Как отразить эти операции в бухгалтерском и налоговом учете?

Гражданско-правовые отношения, связанные с куплей-продажей товара, регулирует глава 30 ГК РФ. По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п. 1 ст. 454 ГК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

В силу пунктов 1 и 4 статьи 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Условия договора определяются по усмотрению его сторон (кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ)).

Стороны договора купли-продажи вправе предусмотреть любой приемлемый для них момент перехода права собственности на товар

Из приведенных норм Гражданского кодекса РФ следует, что стороны договора купли-продажи вправе предусмотреть любой приемлемый для них момент перехода права собственности на товар.

В случаях, когда договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара.

В случаях, когда в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю, продавец вправе потребовать от покупателя возвратить ему товар, если иное не предусмотрено договором (ст. 491 ГК РФ).

Пункт 1 статьи 489 ГК РФ предусматривает возможность заключения договора купли-продажи с рассрочкой платежа, что предполагает оплату товара через некоторое время после передачи покупателю (частями или этапами) (п. 1 ст. 488 ГК РФ). При продаже товара в рассрочку в договоре является обязательным указание цены товара, порядка, сроков и размеров платежей.

Налог на прибыль

Объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль, которая определяется как разница между полученными ими доходами и величиной произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 247 НК РФ). Соответственно, налоговой базой по налогу на прибыль для указанной категории налогоплательщиков признается денежное выражение прибыли, определяемой как разница между полученными ими доходами и произведенными расходами (п. 1 ст. 274 НК РФ).

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 249 НК РФ, в целях главы 25 НК РФ доходом от реализации признается, в частности, выручка от реализации ранее приобретенных товаров, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Таким образом, денежную сумму, причитающуюся организации-продавцу за оборудование согласно заключенному договору (без НДС), следует рассматривать в качестве выручки от реализации товара,

которая в целях налогообложения прибыли признается доходом от реализации (п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, п. 1 ст. 248, пункты 1, 2 ст. 249, абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

При применении метода начисления в целях главы 25 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ).

На основании пункта 3 статьи 271, пункта 1 статьи 39 НК РФ доход от реализации товара учитывается на дату перехода права собственности на него к покупателю.

Таким образом, организация-продавец, применяющая в целях главы 25 НК РФ метод начисления, обязана отразить доход от реализации оборудования на дату перехода права собственности на него к покупателю, определяемую исходя из условий договора купли-продажи (см. письма Минфина России от 09.11.2010 № 03-03-06/700, от 20.07.2006 № 03-03-04/1/598, УФНС России по г. Москве от 21.11.2006 № 20-12/102011).

Учитывая, что в рассматриваемой ситуации право собственности на оборудование переходит к покупателю на дату окончательной оплаты его стоимости, полагаем, что на эту дату организации-продавцу следует отражать доход от реализации оборудования. Основания для признания выручки от реализации оборудования в целях налогообложения прибыли в момент его отгрузки в данной ситуации отсутствуют (см., например, постановления АС Московского округа от 26.11.2014 № Ф05-13593/14 по делу № А40-2430/2014, Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2010 № 09АП-5364/2010).

В целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком для целей деятельности, направленной на получение дохода. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 268 НК РФ при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения данных товаров. При реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений статьи 320 НК РФ.

Иными словами, расходы на приобретение оборудования в рассматриваемой ситуации можно учесть для целей налогообложения не раньше момента его реализации покупателю.

Если право собственности на оборудование переходит к покупателю в момент полной оплаты его стоимости, то затраты на приобретение этого оборудования можно признать только на эту дату.

Таким образом, в рассматриваемом случае налоговая база по налогу на прибыль в отношении операции по реализации оборудования может быть сформирована (и в части доходов, и в части расходов) только после полной оплаты стоимости оборудования покупателем.

При реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений статьи 320 НК РФ

НДС

Реализация товаров на территории РФ признается объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В целях главы 21 НК РФ моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7-11, 13-15 ст. 167 НК РФ, является наиболее ранняя из следующих дат (п. 1 ст. 167 НК РФ):

- день отгрузки (передачи) товаров;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Налоговый кодекс РФ не содержит понятия отгрузки. Официальные органы разъясняют, что датой отгрузки (передачи) товаров в целях исчисления НДС признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя или перевозчика для доставки товара покупателю (см. письма Минфина России от 17.07.2015 № 07-01-06/41127, от 30.12.2014 № 03-07-11/68585, от 28.04.2014 № 03-07-11/19723).

В письме Минфина России от 11.03.2013 № 03-07-11/7135 разъясняется, что если по договору поставки оборудования отгрузка оборудования была произведена в одном налоговом периоде, а право собственности на это оборудование

переходит к покупателю в другом налоговом периоде, то начисление НДС следует произвести в том налоговом периоде, в котором осуществлена отгрузка оборудования, независимо от момента перехода права собственности.

Таким образом, возникновение налоговых обязательств по НДС у продавца связано не с переходом права собственности, а с моментом передачи товара. В целях исчисления НДС для поставщика не имеет значения, какой момент перехода права собственности установлен договором. НДС в любом случае должен быть начислен в момент отгрузки (составления первого документа на отгрузку, например, товарной накладной), то есть в том налоговом периоде, в котором произведена такая отгрузка (если раньше не поступила оплата (частичная оплата) от покупателя).

Оборудование, приобретенное для перепродажи, для целей бухгалтерского учета признается товаром

Налоговая база в данном случае определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ как стоимость оборудования, исчисленная исходя из цены, указанной в договоре без НДС (абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

При реализации оборудования организация должна выставить покупателю счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Бухгалтерский учет

Оборудование, приобретенное для перепродажи, для целей бухгалтерского учета признается товаром (пункты 2, 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств») и учитывается на счете 41 «Товары».

В силу пункта 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от продажи продукции и товаров учитывается в составе доходов от обычных видов деятельности.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемой исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации (пункты 6, 6.1 ПБУ 9/99).

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии условий, установленных пунктом 12 ПБУ 9/99, одним из которых является свершившийся факт перехода права собственности на товар от организации к покупателю (подп. «г»).

В момент признания выручки от продажи товаров в составе расходов по обычным видам деятельности учитывается их фактическая себестоимость (пункты 5, 7, 16, 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), в случае если выручка от продажи товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, для указанных целей используется счет 45 «Товары отгруженные». Товары отгруженные учитываются на счете 45 по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке товаров.

Предъявленный при отгрузке оборудования НДС может отражаться в бухгалтерском учете обособленно, например, в аналитическом учете по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». На дату перехода права собственности на товар к покупателю организация списывает сумму начисленного к уплате НДС со счета 76 в дебет счета 90, субсчет «НДС».

С учетом изложенного полагаем, что операции по реализации оборудования в такой ситуации могут быть отражены в учете организации следующим образом:

На основании товарной накладной на отгрузку оборудования

Дебет 45 Кредит 41 – отгружено (передано перевозчику) оборудование;

На основании выставленного счета-фактуры

Дебет 76 Кредит 68, субсчет «НДС» – начислен НДС в момент отгрузки (передачи перевозчику) оборудования;

На основании выписки банка

Дебет 51 Кредит 62 – получен платеж в счет оплаты стоимости оборудования;

На дату последнего платежа (дату перехода права собственности на оборудование)

Дебет 62 Кредит 90, субсчет «Выручка от продаж» – признана выручка от продажи оборудования;

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж», Кредит 45 – списана фактическая себестоимость проданного оборудования;

Дебет 90, субсчет «НДС», Кредит 76 – списан начисленный НДС.

Н.А Верхова, В.В. Комарова, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Начальник и заместитель в одном лице

Можно ли принять начальника отдела по хозяйственному обслуживанию на должность заместителя этого же отдела в порядке внутреннего совместительства?

В соответствии со статьями 60.1 и 282 ТК РФ совместительство представляет собой работу по трудовому договору в свободное от основной работы время как у того же работодателя (внутреннее совместительство), так и у другого (внешнее совместительство).

Трудовым кодексом РФ установлен запрет на работу по совместительству:

- лицам в возрасте до 18 лет (ч. 5 ст. 282 ТК РФ);
- лицам, занятым по основному месту работы на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, если работа по совместительству связана с такими же условиями (ч. 5 ст. 282 ТК РФ);
- работникам, основная работа которых непосредственно связана с управлением транспортными средствами или управлением движением транспортных средств, если работа по совместительству связана с такими же условиями (ч. 1 ст. 329 ТК РФ).

Как следует из части 5 статьи 282 ТК РФ, ограничения на работу по совместительству для некоторых категорий работников могут быть установлены не только Трудовым кодексом РФ, но и другими федеральными законами. Однако норм, которые бы запрещали или ограничивали право начальника отдела по хозяйственному обслуживанию выполнять другую регулярно оплачиваемую работу на условиях внутреннего совместительства, ни Трудовой кодекс РФ, ни иные федеральные законы не содержат. Также не установлено запрета на исполнение должностных обязанностей заместителя начальника отдела по хозяйственному обслуживанию по совместительству.

Таким образом, в приведенной ситуации работник может быть принят на работу на условиях внутреннего совместительства на должность заместителя начальника отдела по хозяйственному обслуживанию и выполнять трудовую функцию в свободное от основной работы время.

Вместе с тем следует обратить внимание на то, что если одной из обязанностей работника по должности заместителя начальника отдела является исполнение обязанностей начальника отдела в период отсутствия последнего, выполнение этой обязанности не во всех случаях возможно.

Так, совместители, с которыми заключается отдельный трудовой договор, не могут работать в период ежегодного оплачиваемого отпуска, предоставляемого по основному месту работы (ч. 1 ст. 286 ТК РФ). А если на работе по совместительству продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска работника меньше, чем продолжительность отпуска по основному месту работы, то работодатель по просьбе работника предоставляет ему отпуск без сохранения заработной платы соответствующей продолжительности (ч. 2 ст. 286 ТК РФ). Следовательно, работник не сможет выполнять обязанности в должности начальника отдела в период своего отпуска, предоставленного в связи с работой по этой должности по основному месту работы, поскольку он в этот период времени не может работать.

Кроме того, очевидно, что если работник, находясь в командировке в местности, откуда он не имеет возможности возвращаться ежедневно и физически не может в этот период времени присутствовать на рабочем месте как совместитель, то он не сможет выполнять обязанности начальника в период своего отсутствия. Добавим также и то, что выполнение обязанностей по внутреннему совместительству в период временной нетрудоспособности по основному месту работы, по нашему мнению, может повлечь за собой проблемы, связанные с начислением работнику пособия по временной нетрудоспособности. В таких случаях работодателю целесообразно поручать выполнение обязанностей начальника отдела иным сотрудникам.

Совместители, с которыми заключается отдельный трудовой договор, не могут работать в период ежегодного оплачиваемого отпуска, предоставляемого по основному месту работы

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ