**Методические материалы к консультационному семинару (трансляции) на тему:**

**Учетная политика в 2022 году**

**Лектор**: Самкова Надежда Александровна

**МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ**

## Что меняется в работе бухгалтера в 2022 году

| **Что изменилось** | **Как применять** | **С какой даты действует, основание** |
| --- | --- | --- |
| **Налог на прибыль** | | |
| **Разрешили учесть больше затрат на санаторно-курортное лечение** | Включать в расходы по налогу на прибыль затраты на санаторно-курортное лечение можно, даже если: — договор заключили напрямую с санаторием, а не через туроператора или турагента; — работодатель компенсирует затраты на оплату услуг по санаторно-курортному лечению, которые оказаны работникам, их супругам, родителям и детям | С 1 января 2022 года.  П. 5 ст. 1, п. 2 ст. 4 Закона от 17.02.2021 № 8-ФЗ |
| **Продлили ограничение по  переносу убытков прошлых лет** | До конца 2024 года базу по налогу на прибыль можно уменьшить на сумму убытка прошлых лет, но не более чем на 50 процентов. Ранее это ограничение действовало до 31 декабря 2021 года | С 1 января 2022 года.  П. 40 ст. 2, п. 4 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **НДС** | | |
| **Освободили от НДС услуги общепита** | Освободили от НДС услуги общепита, которые оказывают на стационарных объектах и по месту, выбранному заказчиком (выездное обслуживание). Например, это услуги ресторанов, кафе, баров, предприятий быстрого обслуживания, буфетов, кафетериев, столовых или закусочных.  Чтобы воспользоваться льготой с 2022 года, нужно одновременно соблюсти два условия:   * сумма доходов организации или ИП за предшествующий год не превысила в совокупности 2 млрд руб.; * удельный вес доходов от реализации услуг общепита в общей сумме доходов организации или ИП за предшествующий год составляет не менее 70 процентов.   Третье условие станет обязательным начиная с 1 января 2024 года: среднемесячный размер выплат сотрудникам по данным расчета о страховых взносах за предшествующий год должен быть не ниже региональной среднемесячной зарплаты по отрасли (класс 56 «Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков» раздела I ОКВЭД 2). Это следует из части 18 статьи 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ.  Созданные в течение 2022 или 2023 года организации и ИП смогут применить льготу без ограничений начиная с квартала, в котором зарегистрированы.  Не смогут применять льготу организации и ИП, которые ведут розничную торговлю продукцией общепита через отделы кулинарии либо заготовочную и иную аналогичную деятельность | С 1 января 2022 года.  П. 2 ст. 2, ч. 4 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Расширили состав товаров, при реализации которых НДС начисляют с межценовой разницы** | При перепродаже отдельных видов электронной и бытовой техники, приобретенной у физлиц, налоговая база по НДС равна разнице между ценой реализации с учетом налога и ценой приобретения такой техники.  Сумму НДС продавцы определяют по расчетной ставке.  Рассчитывать налог с межценовой разницы можно при выполнении двух условий.  1. Товары приобретены у физлиц, которые не являются плательщиками НДС.  2. Товары включены в перечень, утвержденный Правительством. Пока такого перечня нет  Сейчас аналогичный порядок действует при перепродаже автомобилей, приобретенных у физлиц. | С 1 января 2022 года.  Ст. 1, п. 2 ст. 2 Закона от 30.04.2021 № 103-ФЗ |
| **НДФЛ** | | |
| **Для освобождения от НДФЛ оплаты (компенсации стоимости) путевок:**  **увеличили возраст детей;**  **ограничили периодичность оплаты (компенсации стоимости);**  **исключили условие об учете расходов при расчете налога на прибыль** | Не облагается НДФЛ оплата или компенсация стоимости путевки на детей, не достигших возраста 18 лет, а также 24 лет, которые проходят обучение по очной форме в образовательных организациях.  От уплаты НДФЛ освободили путевки, которые приобретены в календарном году однократно.  Исключили условие о том, что для освобождения от НДФЛ стоимость путевки должна быть учтена при расчете налога на прибыль | С 1 января 2022 года.  П. 3 ст. 1 Закона от 17.02.2021 № 8-ФЗ |
| **Утвердили социальный вычет по расходам на физкультурно-оздоровительные услуги** | В социальный вычет можно включить оплату расходов на физкультурно-оздоровительные услуги гражданину или его детям в возрасте до 18 лет, если услуга включена в специальный перечень, утвержденный Правительством. При этом организация или ИП, которые оказывают эту услугу, должны быть включены в перечень Минспорта.  Общая величина социального вычета не изменилась, она составляет 120 000 руб. | С 1 января 2022 года.  Ст. 1 Закона от 05.04.2021 № 88-ФЗ |
| **Налог на имущество** | | |
| **Запретили регионам устанавливать сроки уплаты налога** | Региональные власти не вправе устанавливать сроки уплаты налога. Они вправе определять только налоговые ставки и порядок уплаты налога – с авансовыми платежами или без них | С 1 января 2022 года.  П. 78 ст. 2, ч. 3 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Установили единые сроки уплаты налога и авансовых платежей** | Организации обязаны заплатить налог за истекший год не позднее 1 марта следующего года. Срок перечисления авансовых платежей – не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом | С 1 января 2022 года.  П. 82 ст. 2, ч. 3 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Прописали в НК, что уничтоженная недвижимость исключается из состава объектов налогообложения** | Исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца гибели или уничтожения объекта налогооблагаемой недвижимости на основании заявления в ИФНС.  Срок рассмотрения заявления – 30 рабочих дней. Данный срок при необходимости инспекторы вправе продлить еще на 30 рабочих дней. О продлении срока и результатах рассмотрения заявления ИФНС уведомит организацию.  Вместе с заявлением можно представить документы, подтверждающие факт гибели или уничтожения объекта налогообложения.  Форма, формат и порядок заполнения заявления утверждены приказом ФНС от 16.07.2021 № ЕД-7-21/668 | С 1 января 2022 года.  П. 81 ст. 2, ч. 3 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Обновили форму и формат декларации по налогу на имущество** | Изменения в бланке и формате декларации – технические и учитывают создание в Краснодарском крае федеральной территории «Сириус» с особым статусом и общегосударственным стратегическим значением (Закон от 22.12.2020 № 437-ФЗ).  Например, в декларации поменяли штрих-коды на листах и уточнили наименование строки 180 раздела 2. В нее включили упоминание новой территории.  Подают декларацию по новой форме начиная с отчетности за 2021 год | С 1 января 2022 года.  Приказ ФНС от 18.06.2021 № ЕД-7-21/574 |
| **Транспортный налог** | | |
| **Прописали в НК, что принудительно изъятое транспортное средство исключается из состава объектов налогообложения** | Исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца, в котором транспортное средство принудительно изъято, на основании заявления в ИФНС.  Заявление можно подать в любую ИФНС по своему выбору. Вместе с заявлением можно представить документы, подтверждающие факт изъятия.  Срок рассмотрения заявления – 30 рабочих дней. Данный срок при необходимости инспекторы вправе продлить еще на 30 рабочих дней. О продлении срока и результатах рассмотрения заявления ИФНС уведомит организацию.  Форма, формат и порядок заполнения заявления утверждены приказом ФНС от 19.07.2021 № ЕД-7-21/675. Применять утвержденную форму можно с 18 августа 2021 года (письмо ФНС от 19.08.2021 № СД-4-21/11696).  Такие же правила действуют при исчислении транспортного налога до 2022 года. | С 1 января 2022 года.  Подп. «б» п. 76 ст. 2, ч. 3 ст. 10 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Налоговые льготы** | | |
| **Обновили форму и формат заявления на предоставление организации налоговых льгот по транспортному и земельному налогам** | Изменения в бланке и формате заявления – технические и учитывают создание в Краснодарском крае федеральной территории «Сириус» с особым статусом и общегосударственным стратегическим значением (Закон от 22.12.2020 № 437-ФЗ).  Например, в заявлении поменяли штрих-коды на листах и уточнили наименование поля 6.4. В него включили упоминание новой территории. | С 1 января 2022 года.  Приказ ФНС от 18.06.2021 № ЕД-7-21/574 |
| **Страховые взносы** | | |
| **Тарифы** | | |
| **Больше страхователей могут применять пониженные тарифы взносов** | Применять пониженные тарифы вправе страхователи, у которых одновременно выполнены условия:  — основной вид экономической деятельности — предоставление продуктов питания и напитков. По ОКВЭД это класс 56. То есть в ЕГРЮЛ или ЕГРИП первые две цифры кода ОКВЭД — 56. Чиновники будут проверять ОКВЭД основного вида деятельности по состоянию на 1-е число месяца внесения сведений в реестр МСП;  — среднесписочная численность работников не превысила 1500 человек за предшествующий календарный год;  — страхователь соответствует условиям, при которых он освобождается от уплаты НДС по правилам подпункта 38 пункта 3 статьи 149 НК. В частности, сумма доходов не должна превышать 2 млрд руб., удельный вес доходов от реализации услуг общественного питания в общей сумме доходов составляет не менее 70 процентов | С 1 января 2022 года.  П. 2 ст. 2, подп. «б» п. 88 ст. 2 , подп. «а» п. 1 ст. 3 Закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ |
| **Проверки и штрафы** | | |
| **Введены новые виды проверок и штрафы за прямые выплаты из ФСС** | ФСС сможет проверять по двум новым видам камеральных и выездных проверок ФСС:  правильности подтверждения основного вида деятельности;  полноты и достоверности предоставляемых страхователем сведений и документов, необходимых для назначения и выплаты пособий, для принятия решения о финансовом обеспечении предупредительных мер.  Проверку представленных документов могут провести и после выплаты самого пособия. Если фонд посчитает, что документы оказались недостоверными, он потребует возврата денег, причем как с сотрудника, так и с работодателя, и выставит штрафы.  За недостоверные сведения страхователя оштрафуют на 20 процентов суммы излишне выплаченных пособий из ФСС, но не более чем на 5 тыс. руб. и не менее чем на 1 тыс. руб. За нарушение срока подачи сведений штраф — 5 тыс. руб.  Непредставление документов при проверке в отношении достоверности сведений – 200 руб. за каждый непредставленный документ | С 1 января 2022 года.  Подп. 12 ч. 1 ст. 4.2 Закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ  Подп. 9.1 п. 1 ст. 18 Закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ  Закон от 30.04.2021 № 126-ФЗ |
| **УСН** | | |
| **Изменилась форма декларации по налогу при упрощенке** | Специальным кодом нужно отмечать, применяет ли упрощенщик обычную, пониженную или повышенную ставку налога. Если применяется пониженная ставка региона, нужно указать основание. | С отчетности за 2021 год.  Приказ ФНС от 25.12.2020 № ЕД-7-3/958 |
| **Бухгалтерский учет и отчетность** | | |
| **Основные средства** | | |
| **Изменили порядок учета основных средств: вместо ПБУ 6/01 применяйте ФСБУ 6/2020** | По новым правилам лимит стоимости основных средств устанавливает сама организация. Размер лимита ограничен существенностью информации для пользователя отчетности (п. 5 ФСБУ 6/2020).  Также в ФСБУ 6/2020 ввели понятие ликвидационной стоимости объекта и обязали ежегодно пересматривать сроки полезного использования. А капремонт может стать отдельным объектом учета. | С отчетности за 2022 год.  Приказ Минфина от 17.09.2020 № 204н |
| **Уточнили перечень расходов, которые формируют первоначальную стоимость основного средства, в отдельном ФСБУ 26/2020** | Первоначальная стоимость ОС состоит из капвложений, к которым относят затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление основных средств на счете 08 (п. 5 ФСБУ 26/2020). При ее расчете нужно учитывать скидки поставщиков, условия отсрочки или рассрочки, а также включать в расчет обязательство по демонтажу и утилизации | С отчетности за 2022 год.  Приказ Минфина от 17.09.2020 № 204н |
| **Аренда и лизинг** | | |
| **Установили правила учета аренды и лизинга в ФСБУ 25/2018. Аналога ПБУ по этим операциям не было** | По финансовой аренде арендатор ставит на баланс право пользования имуществом и обязательство по аренде, что увеличивает его валюту баланса. Арендодатель в свою очередь отражает инвестицию в аренду. | С 1 января 2022 года.  Приказ Минфина от 16.10.2018 № 208н |
| **Документы** | | |
| **Прописали правила оформления первичных документов и бухгалтерских регистров в ФСБУ 27/2021** | По новому стандарту под документом понимается не только первичный документ, но и бухгалтерский регистр. Он должен быть составлен на русском языке либо иметь построчный перевод с иностранного языка. | С 1 января 2022 года.  Приказ Минфина от 16.04.2021 № 62н |
| **Сдача и аудит бухотчетности** | | |
| **Отменили обязанность сдавать бухотчетность через оператора ЭДО** | Сдача бухотчетности через оператора ЭДО перестанет быть обязательной. Допустимые варианты представления обязательного экземпляра определит ФНС | С 1 января 2022 года.  Закон от 02.07.2021 № 352-ФЗ  Информационное сообщение Минфина от 05.07.2021 № ИС-учет-34 |
| **Отменили обязанность сдавать бухотчетность в госорганы** | Организации, отчетность которых включается в ГИРБО, больше не будут представлять бухотчетность в госорганы, в которые ранее отчитывались. Теперь все заинтересованные лица смогут получить данные из ГИРБО | С 1 января 2022 года.  Закон от 02.07.2021 № 352-ФЗ Постановление Правительства от 24.11.2020 № 1907 |
| **Скорректировали правила проведения обязательного аудита** | Проводить обязательный аудит бухгалтерской отчетности смогут только аудиторские организации. Индивидуальные аудиторы вправе проводить только инициативный аудит | С отчетности за 2021 год  Закон от 07.07.2021 № 359-ФЗ |
| **Выплаты работникам**   |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Удержания** | | | | **Защитили от взысканий минимальный доход должника-гражданина** | Чтобы сохранить зарплату и иные доходы ежемесячно в размере прожиточного минимума, должник может обратиться в подразделение судебных приставов с заявлением. В заявлении необходимо указать счет, с которого нельзя списывать больше прожиточного минимума.  Исключение – взыскание алиментов, возмещение вреда, причиненного здоровью, вреда в связи со смертью кормильца, ущерба, причиненного преступлением | С 1 февраля 2022 года.  П. 5 ст. 1 Закона от 29.06.2021 № 234-ФЗ | | **Пособия и маткапитал** | | | | **Внесены изменения в правила подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий** | При подсчете страхового стажа для расчета пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам необходимо учитывать и трудовую деятельность за границей, в другом государстве. Но только если между Россией и этим государством заключен договор, согласно которому трудовой стаж работников суммируется на территориях обеих стран | С 1 января 2022 года.  Приказ Минтруда от 09.06.2021 № 388н |   **Кадры**   |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Трудоустройство и вакансии** | | | | **Закрепили обязанность предоставления работодателей сведений о свободных должностях на портал «Работа в России»** | Работодатель, у которого среднесписочная численность за предыдущий год была более 25 человек, должен размещать свои вакансии на портале Минтруда – «Работа в России». Если работодатель реорганизован или вновь создан, то для расчета используют текущую численность сотрудников | С 1 января 2022 года.  Подп. «г» п. 21 ст. 1 Закона от 28.06.2021 № 219-ФЗ |   **Охрана труда**   |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Обязали вести учет мелких травм, которые сотрудники получили на работе** | Работодатель должен самостоятельно учитывать и рассматривать обстоятельства и причины, почему сотрудник получил микротравму | С 1 марта 2022 года.  П. 25 ст. 1 Закона от 02.07.2021 № 311-ФЗ | | **Ввели требования отстранения от работы сотрудника без СИЗ** | Работодатель обязан отстранить от работы или не допускать к работе сотрудника, который не применяет выданные ему средства индивидуальной защиты. Обязательное условие – сотрудник обязан применять СИЗ при выполнении работ с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях.  За весь период, когда сотрудник отстранен,  заработная плата не начисляется | С 1 марта 2022 года.  П. 2 ст. 1 Закона от 02.07.2021 № 311-ФЗ | | **Запретили работу в опасных условиях труда** | Если по результатам спецоценки условия труда работы будут признаны опасными, работы приостановят. До снижения класса условий труда по разработанному плану мероприятий. План согласовывают с первичным профсоюзом при его наличии и копию направляют в ГИТ.  Сотрудникам, занятым на таких работах, на весь период приостановки необходимо предоставить другую работу либо сохранить на время простоя должности и зарплату. Исключение – работы по устранению последствий ЧС | С 1 марта 2022 года.  П. 15 ст. 1 Закона от 02.07.2021 № 311-ФЗ | | **Законодательно утвердили электронный документооборот с ГИТ и дистанционную фиксацию рабочих процессов** | Работодатель имеет право:  вести электронный документооборот по охране труда;  предоставлять документы в ГИТ электронно;  следить за безопасностью работ с помощью оборудования для видео-, аудиофиксации;  давать ГИТ удаленный доступ к наблюдению за производством работ и базам электронных документов по охране труда | С 1 марта 2022 года.  П. 15 ст. 1 Закона от 02.07.2021 № 311-ФЗ |   **Прочие изменения** | | |
| **ЭЦП** | | |
| **Обязали сотрудников компании, за исключением руководителя, подписывать документы организации только личной электронно-цифровой подписью** | Руководители организаций могут подписывать документы ЭЦП юрлица. При этом в сертификате электронной подписи можно будет указать не только данные об организации, но и Ф. И. О. руководителя и его должность.  Другие сотрудники с 2022 года обязаны подписывать документы своими личными подписями физлица и прикладывать к ним доверенности. В электронных подписях физлиц будут указаны только личные данные физлица без наименования организации и должности | С 1 января 2022 года.  Закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ, п. 14 ст. 1 Закона от 27.12.2019 № 476-ФЗ |
| **ККТ** | | |
| **Уточнили правила проверок ККТ и полноты учета выручки** | Плановые проверки ККТ и полноты учета выручки больше проводиться не будут. Проверки будут только внеплановые, при этом проверяемую организацию и ИП уведомлять о проверке не будут.  Также уточнили, что контрольные мероприятия могут проводить по местонахождению налогоплательщика, месту установки ККТ, в том числе в жилом помещении | С 1 марта 2022 года.  Закон от 11.06.2021 № 170-ФЗ |
| **«Антиотмывочный» контроль** | | |
| **Расширили перечень сведений, которые будут передавать в Росфинмониторинг** | При выявлении подозрительных операций  банк будет сообщать в Росфинмониторинг не только о самих операциях, но и о других действиях клиента, которые связаны с этими операциями | С 1 марта 2022 года  Закон от 13.07.2020 № 208-ФЗ |
| **Расчетные счета** | | |
| **Изменили правила открытия, ведения и закрытия расчетных счетов** | ЦБ утвердил новую инструкцию по открытию, ведению и закрытию расчетных счетов.  Теперь перечень документов, необходимых для открытия счета, каждый банк будет устанавливать в своих банковских правилах.  Отменили форму карточки с образцами подписей. Порядок заполнения карточки также будет устанавливать банк. Переоформлять карточки, принятые банком до вступления в силу новой инструкции, не потребуется. Кроме того, банки будут вправе принимать до 1 октября 2022 года карточки, оформленные по форме и правилам, предусмотренным старой инструкцией | С 1 апреля 2022 года  Инструкция ЦБ от 30.06.2021 № 204-И |

**СТАНДАРТ БУХУЧЕТА АРЕНДЫ:**

**КАК УЧИТЫВАТЬ ОБЪЕКТЫ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ**

Минфин утвердил ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды". Документ устанавливает, как вести учет арендатору и арендодателю, а также как раскрыть информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предполагается, что в обязательном порядке стандарт нужно будет применять с 2022 года. Учитывать объекты аренды по-новому можно и раньше, но это следует раскрыть в бухотчетности.

**Организации госсектора** данный стандарт не применяют.

Ниже рассмотрим новые правила, как если бы стандарт уже применялся.

**Кто и когда должен применять новшества**

Стандарт применяют стороны договоров аренды, субаренды и иных договоров, по которым имущество предоставляется во временное пользование. Стороны договора лизинга могут использовать стандарт вне зависимости от наличия в договоре условия о том, на чьем балансе учитывается имущество.

Не нужно применять стандарт при предоставлении:

- участков недр для геологического изучения, разведки или добычи полезных ископаемых;

- результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых они выражены;

- объектов концессионного соглашения.

Объект учитывают по стандарту, когда одновременно выполнены следующие условия:

- срок аренды определен;

- предмет аренды может быть идентифицирован, то есть он определен в договоре, и арендодатель не вправе его заменить в течение срока аренды;

- арендатор может получать экономические выгоды от использования объекта в течение срока аренды;

- арендатор вправе определять, как и для какой цели он использует предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками.

Если указанные условия не соблюдены, то объект следует учитывать по правилам других федстандартов.

Классифицировать объект аренды следует **на наиболее раннюю из дат**:

- дату его предоставления арендатору;

- дату заключения договора аренды.

При изменении договора классификацию пересматривают.

**Что следует включать в состав арендных платежей**

Стандарт определяет платежи, которые включают в арендные. Это платежи, которые установлены договором аренды, за вычетом возмещаемых налогов. К ним можно отнести:

- платежи в твердой сумме, которые вносятся периодически или единовременно, за вычетом отдельных платежей, в том числе возмещения расходов арендатора арендодателем;

- переменные платежи, которые зависят от ценовых индексов или процентных ставок и определены на дату предоставления предмета аренды;

- справедливую стоимость другого встречного предоставления, которая также определена на дату предоставления предмета аренды;

- платежи по договору, связанные с продлением или сокращением срока аренды, если такое изменение учитывается при расчете этого срока;

- платежи, которые связаны с правом выкупа предмета аренды арендатором, если он намерен воспользоваться этим правом;

- суммы, подлежащие оплате или получению в связи с гарантиями выкупа предмета аренды к концу срока аренды.

Справедливую стоимость определяют по правилам МСФО.

Срок аренды рассчитывают исходя из положений договоров аренды, возможности изменять эти сроки, а также из условия и намерения реализовать такие возможности. Срок аренды может быть пересмотрен. Возникшие в связи с этим корректировки отражают как изменения оценочных значений.

**Как будет вести учет арендатор**

Стандарт предусматривает два способа учета арендованного имущества.

**Первый способ**

Арендатор на дату начала аренды признает право пользования активом по фактической стоимости. Одновременно он учитывает обязательство по аренде.

Что включает в себя фактическая стоимость **права пользования активом,** представлено в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид затрат | Арендатор, применяющий общий порядок | Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета |
| Величина первоначальной оценки обязательства по аренде | + | + |
| Арендные платежи, которые осуществлены на дату предоставления предмета аренды или до такой даты | + | + |
| Затраты арендатора, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в пригодное для использования состояние в запланированных целях | + | - <1> |
| Величина оценочного обязательства (по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды и др.), которое должно быть исполнено арендатором. Возникновение данного обязательства обусловлено получением предмета аренды | + | - <1> |

<1> Данные затраты арендатор признает текущими расходами.

Право пользования активом нужно амортизировать. Срок полезного использования не должен превышать срока аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.

**Обязательство по аренде** первоначально соответствует приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату оценки. Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может оценивать его как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату оценки.

После принятия к учету величину обязательства по аренде арендатор увеличивает на начисляемые проценты и уменьшает на уплаченные арендные платежи.

Проценты он отражает в расходах, за исключением тех, которые включает в стоимость актива.

Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде могут быть пересмотрены в случаях изменения:

- условий договора аренды;

- намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое ранее предполагалось;

- размера арендных платежей (например, наступили обстоятельства, от которых зависит переменная часть платежа).

Изменение величины обязательства по аренде относят на стоимость права пользования активом. Если уменьшение обязательства по аренде больше балансовой стоимости права пользования активом, то разницу включают в текущие доходы.

При полном или частичном прекращении договора балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Возникающую при этом разницу следует признать в качестве дохода или расхода.

**Второй способ**

Арендатор учитывает арендные платежи равномерно в течение срока аренды как расход. Может быть применен и иной подход, который отражает характер использования экономических выгод от предмета аренды. При этом право пользования активом и обязательство по аренде признавать не нужно.

Использовать данный способ можно не всегда, а только в одном из следующих случаев:

- срок аренды - не более 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;

- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (стоимость аналогичного нового объекта) - не более 300 тыс. руб. Арендатор может получать экономические выгоды от объекта преимущественно независимо от других активов;

- арендатор вправе применять упрощенный бухучет.

При этом должны быть выполнены одновременно следующие условия:

- договором не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору;

- отсутствует возможность выкупа объекта по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;

- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

**Как будет вести учет арендодатель**

Для арендодателя стандарт также предусматривает **два способа** учета арендованного имущества: как объект учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды. Арендодателю следует классифицировать объекты по каждому договору. При этом содержание договора имеет приоритет перед формой.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Классификация объекта учета | Операционная аренда | Неоперационная (финансовая) аренда |
| Признаки | Выгоды, а также риски, которые связаны с правом собственности на предмет аренды, **несет арендодатель** | Выгоды, а также риски, которые связаны с правом собственности арендодателя на предмет аренды, **переходят к арендатору** |

**Первый способ**

Для классификации объекта в качестве объекта учета **операционной аренды** должно присутствовать любое из следующих обстоятельств:

- срок аренды существенно меньше периода, в течение которого объект будет пригоден к использованию;

- предметом аренды является объект, который имеет неограниченный срок использования, потребительские свойства его со временем не меняются;

- на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей намного меньше справедливой стоимости объекта;

- иное обстоятельство, которое свидетельствует, что экономические выгоды и риски несет арендодатель.

При операционной аренде арендодатель не изменяет порядок учета актива после передачи его в аренду, за исключением изменения оценочных значений. Доходы от аренды признаются равномерно. Может быть выбран и другой подход, если он лучше отражает характер использования выгод от аренды.

Организация-арендодатель, которая вправе использовать упрощенные способы учета, может учитывать все объекты как объекты учета операционной аренды, за исключением следующих случаев:

- условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права.

**Второй способ**

Для классификации объекта в качестве объекта учета **неоперационной (финансовой) аренды** должно присутствовать любое из следующих обстоятельств:

- условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права;

- срок аренды сопоставим с периодом, когда объект будет годен к использованию;

- на дату заключения договора приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;

- предмет аренды может быть использован без существенных изменений только арендатором;

- арендатор может продлить срок аренды по договору с арендной платой намного ниже рыночной;

- иное обстоятельство, которое свидетельствует о переходе к арендатору выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

На дату предоставления предмета аренды арендодатель отражает в учете инвестицию в аренду в размере ее чистой стоимости. Эту стоимость он определяет путем дисконтирования валовой стоимости инвестиции по процентной ставке, по которой приведенная валовая стоимость на дату предоставления предмета аренды равна сумме:

- справедливой стоимости предмета аренды;

- затрат арендодателя в связи с договором аренды.

Валовая стоимость инвестиции в аренду рассчитывается как сумма будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

Затраты, связанные с договором аренды, арендодатель включает в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере их осуществления. Если до сдачи в аренду предмет аренды учитывался как запас, то на дату предоставления предмета аренды арендодатель списывает запасы и одновременно признает:

- выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;

- актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;

- расходы в размере списанной стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;

- затраты, связанные с договором.

На дату предоставления предмета аренды арендодатель включает справедливую стоимость предмета аренды в чистую стоимость инвестиции. Одновременно эту стоимость необходимо:

- отнести на расчеты с поставщиком - в случае договора лизинга;

- списать переданный в аренду актив - в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов.

Возникшую разницу следует отнести на доходы (расходы) того периода, когда признана инвестиция в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после начала аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены.

Чистую стоимость инвестиции в аренду проверяют на обесценение по МСФО.

Изменение чистой стоимости инвестиции в аренду в связи с изменением оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды учитывают как изменение оценочных значений.

При возврате предмета аренды арендодатель принимает его к учету в качестве актива, при этом оставшаяся чистая стоимость инвестиции в аренду списывается.

**Как будет вести учет субарендодатель**

Арендатор (промежуточный арендодатель) определяет объекты учета исходя из условий договора аренды. Он классифицирует объекты учета субаренды как объекты учета операционной аренды, если будучи арендатором, он определил первоначальную оценку обязательства по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

**Что делать арендодателю при изменении условий договора**

Классификация объекта учета аренды пересматривается при изменении договора аренды.

Если при изменении договора возникают новые объекты бухучета, то арендодатель должен их учесть в качестве новых объектов учета аренды в следующих случаях:

- объекты учета аренды изначально классифицированы им как объекты учета операционной аренды;

- объекты учета аренды изначально классифицированы как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора привело бы на дату его заключения к классификации объектов как объектов учета операционной аренды.

**Какую информацию нужно раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности**

В отчетности, начиная с которой применяется стандарт, организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики.

В отчетности должна быть раскрыта информация об объектах учета аренды, которая оказывает или может оказать влияние на финансовое положение организации, финрезультаты и движение денег. Как правило, указанная информация отражается в табличной форме.

Данные об активах и обязательствах по договорам аренды показывают развернуто.

В отчетности необходимо раскрыть с учетом существенности:

- характер арендной деятельности;

- проценты, начисленные на задолженность по аренде;

- основание и порядок расчета процентной ставки;

- допущения для определения переменных арендных платежей;

- доходы и расходы по переменным платежам, которые не учитывают при оценке задолженности по аренде;

- затраты на улучшение предмета аренды и порядок их компенсации;

- потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты предоставления предмета аренды;

- ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором (например, необходимость соответствовать определенным финансовым показателям);

- иную информацию о влиянии договоров аренды на финансовое положение, финрезультаты и движение денег.

Кроме указанной информации, арендатор и арендодатель должны отразить допинформацию, учитывая ее существенность.

**Как учесть переходные положения с началом применения стандарта**

Организации должны отражать последствия изменения учетной политики, связанные с переходом на новый порядок учета, ретроспективно. Однако есть исключения. Представим их в таблице.

|  |  |
| --- | --- |
| **На кого распространяется исключение** | **Суть исключения** |
| Арендатор | Может не применять ретроспективный пересчет. Вместо этого по каждому договору единовременно признает на конец года перед применением нового стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. Разницу относит на нераспределенную прибыль. Право пользования активом соответствует его справедливой стоимости, а обязательство по аренде - остатку не уплаченных арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор мог бы привлечь заем на сопоставимых с договором аренды условиях |
| Арендатор и арендодатель | Могут не применять стандарт по договорам, исполнение которых истекает до конца года, начиная с того года, с отчетности за который применяется стандарт |
| Арендатор и арендодатель, которые ведут упрощенный бухучет | Могут учитывать аренду по-новому только по договорам, исполнение которых начинается с 2022 года |

**ФСБУ 25/2018: учет аренды и лизинга с 2022 г.**

**Аренда недвижимости у арендатора**

Аренду на срок не больше 12 месяцев можно учитывать как раньше - списывать арендную плату в расходы. Но такой порядок надо закрепить в учетной политике.

При аренде на срок больше 12 месяцев надо отразить право пользования активом и обязательство по аренде (п. 10 ФСБУ 25/2018).

Право пользования активом (ППА) учитывайте на счете 01 и амортизируйте. Стоимость права равна сумме обязательства по аренде и платежей, перечисленных до получения недвижимости в аренду. Срок полезного использования равен сроку аренды (п. п. 13, 17 ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на счете 76 по приведенной стоимости арендных платежей. Она равна номинальной сумме будущих платежей, дисконтированной по ставке, по которой вы можете получить заем на сопоставимый срок. По этой ставке ежемесячно начисляйте проценты на остаток обязательства и уменьшайте его на текущий платеж (п. п. 14, 15, 18 ФСБУ 25/2018).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Учет аренды недвижимости у арендатора  Договор аренды офиса заключен 28 февраля на 18 месяцев, ежемесячный платеж 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., платеж без НДС - 75 000 руб.). До получения имущества платежей нет. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен здесь. Стоимость ППА равна обязательству по аренде - 1 252 700,92 руб. Амортизация - 69 594,50 руб. (1 252 700,92 руб. / 18 мес.).   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Проводка | Операция | Сумма, руб. | | В марте | | | | Д 08.04 - К 76.07.1 | Первоначальное обязательство перед арендодателем | 1 252 700,92 | | Д 01.03 - К 08.04 | ППА | 1 252 700,92 | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 824,62 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 175,38 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | С апреля по август следующего года | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 65 663,64  (65 884,54...  74 395,73) | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 9 336,36  (9 115,46...  604,27) | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 69 594,50 | | В сентябре следующего года | | | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация с корректировкой на округление | 69 594,42 | |

Те, кто вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать аренду как раньше, если не будут выкупать предмет аренды или сдавать его в субаренду (п. п. 11, 12 ФСБУ 25/2018).

**Краткосрочная аренда автомобиля у физлица**

При аренде автомобиля на срок менее года ведите учет как раньше: автомобиль на баланс не принимайте, арендную плату начисляйте проводкой Д 20 (26, 44) - К 60 (73, 76).

**Аренда у арендодателя**

Аренда по договорам, не предусматривающим выкуп имущества, признается операционной (п. 26 ФСБУ 25/2018).

Имущество, переданное в операционную аренду, продолжайте учитывать на счете 01. Арендную плату начисляйте, как и раньше, проводкой Д 62 - К 91, а если аренда - ваш основной вид деятельности - Д 62 - К 90 (п. п. 41, 42 ФСБУ 25/2018).

**Лизинг у лизингополучателя**

Порядок учета не зависит от того, кто признается балансодержателем имущества по договору. Вы в любом случае отражаете в учете право пользования активом и обязательство по аренде (п. п. 2, 10 ФСБУ 25/2018).

ППА учитывайте на счете 01 и амортизируйте. Стоимость права - затраты лизингодателя на покупку имущества плюс ваши затраты, необходимые для начала его использования. СПИ права пользования активом равно СПИ предмета лизинга, который определяем по общим правилам (п. п. 13, 17 ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на счете 76 по справедливой стоимости предмета лизинга за минусом авансов, уплаченных вами до его получения. Справедливая стоимость - цена покупки имущества лизингодателем. На остаток обязательства ежемесячно начисляйте проценты по ставке, которая дисконтирует будущие платежи до справедливой стоимости. А затем уменьшайте обязательство с процентами на текущие платежи (п. п. 14, 15, 18 ФСБУ 25/2018).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Учет лизинга у лизингополучателя  В феврале 2021 г. заключен договор лизинга автомобиля и перечислен аванс - 420 000 руб. (НДС - 70 000 руб., платеж без НДС - 350 000 руб.). Автомобиль приобретен лизингодателем за 1 923 240 руб. (НДС - 320 540 руб., стоимость без НДС - 1 602 700 руб.). Ежемесячный платеж с марта 2021 г. по август 2022 г. - 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., стоимость без НДС - 75 000 руб.). Выкупная стоимость - 12 000 руб. (НДС - 2 000 руб., платеж без НДС - 10 000 руб.), она включена в последний платеж по договору. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен здесь. Срок полезного использования автомобиля устанавливаем 40 месяцев. Ежемесячно начисляем амортизацию - 40 067,50 руб. (1 602 700 руб. / 40 мес.). Выкупную стоимость отдельно не учитываем.   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Проводка | Операция | Сумма, руб. | | В феврале 2021 г. | | | | Д 76.07.3 - К 51 | Перечислен аванс | 420 000 | | Д 08.04 - К 76.07.1 | Первоначальное обязательство перед лизингодателем | 1 252 700 | | Д 08.04 - К 76.07.3 | Аванс включен в ППА | 350 000 | | Д 01.03 - К 08.04 | Принято к учету ППА | 1 602 700 | | В марте 2021 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 051,40 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 19 - К 76.07.3 | Учтен НДС по авансу | 70 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 948,60 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | С апреля 2021 г. по июль 2022 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 611,21  (65 175,91...  73 620,12) | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 388,79  (9 824,09...  1 379,88) | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | В августе 2022 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде, включая выкупную стоимость | 84 260,93 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 17 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 739,07 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 102 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | Д 01.01 - К 01.03 | Перевод ППА в ОС | 1 602 700 | | Д 02.03 - К 02.01 | Накопленная амортизация | 721 215,00 | | С сентября 2022 г. по июнь 2024 г. | | | | Д 26 - К 02.01 | Амортизация | 40 067,50 | |

Те, кто вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать лизинг по старым правилам для лизинга на балансе лизингополучателя (п. 14 ФСБУ 25/2018).

**Как организации перейти на учет аренды (лизинга) по ФСБУ 25/2018**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Для перехода на учет аренды по ФСБУ 25/2018 необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.  Арендодатели по действующим договорам неоперационной (финансовой) аренды пересчитывают показатели бухгалтерской отчетности ретроспективно. По договорам операционной аренды при переходе на применение ФСБУ 25/2018 пересчет показателей отчетности не требуется.  Арендаторы отражают переход на применение ФСБУ 25/2018 ретроспективно или упрощенным способом. В ряде случаев учет у арендатора не изменится. |  |

**1. С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018**

Стандарт обязателен к применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Следовательно, начать отражать в бухучете операции по аренде (лизингу) по новым правилам надо с 1 января 2022 г. При этом не имеет значения, есть ли в вашем договоре лизинга условие о том, на чьем балансе учитывается предмет лизинга.

Начать применять ФСБУ 25/2018 вы можете и раньше, раскрыв этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 48 ФСБУ 25/2018, п. 23 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654).

Перейти досрочно есть смысл в том году, на который приходится начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас либо нет, либо они будут завершены до конца года перехода. В таком случае вам не придется менять порядок учета ни по одному из договоров аренды. Ведь можно не применять ФСБУ 25/2018 к договорам аренды (лизинга), исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого вы начали применять ФСБУ 25/2018 (п. 51 ФСБУ 25/2018).

**1.1. В каких случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды (лизинга)**

Вот эти случаи.

* Если ваша организация вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, то по договорам, исполнение которых началось до 2022 г., можно продолжать применять старый порядок учета (п. 52 ФСБУ 25/2018).
* Если срок договора завершится до 31 декабря 2022 г. (или до конца года, с которого вы стали досрочно применять ФСБУ 25/2018 к другим договорам аренды), можете учитывать его по-старому (п. 51 ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, согласно которому право собственности на предмет аренды к вам не переходит и выкупить его по цене значительно ниже справедливой стоимости вы не можете, при этом вы не собираетесь сдавать предмет аренды в субаренду, то возможно, что по такому договору учет менять не придется (п. 12 ФСБУ 25/2018). Для этого надо, чтобы дополнительно выполнялось одно из условий (п. 11 ФСБУ 25/2018):

срок аренды не более 12 месяцев;

рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.;

ваша организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

* Если **вы - арендодатель** (лизингодатель) и классифицируете объекты учета аренды по договору в качестве объектов учета операционной аренды, то можете продолжать вести учет по этому договору так же, как вы это делали раньше (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Во всех остальных случаях порядок учета по договору аренды (лизинга) придется изменить.

|  |
| --- |
| Что такое операционная аренда в целях применения ФСБУ 25/2018  Аренду можно отнести к операционной, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи арендатору остаются у арендодателя. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 26 ФСБУ 25/2018):   * срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию; * предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования); * приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.   Арендодатель, который вправе применять упрощенные способы учета, может любую аренду учитывать как операционную. Достаточно, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды либо возможность его выкупа по цене, существенно меньшей справедливой стоимости на дату выкупа (п. 28 ФСБУ 25/2018). |

|  |
| --- |
| Что такое неоперационная (финансовая) аренда в целях применения ФСБУ 25/2018  Аренда относится к неоперационной (финансовой), если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи переходят к арендатору. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 25 ФСБУ 25/2018):   * договором предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору, либо арендатор имеет право на его покупку по цене, значительно ниже его справедливой стоимости; * срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию; * приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату заключения договора сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды; * только арендатор имеет возможность использовать предмет аренды без существенных изменений; * арендатор имеет право продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной. |

**2. Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018**

Если начало применения ФСБУ 25/2018 означает для вас изменение порядка учета, необходимо внести изменения в учетную политику до 1 января года, с которого вы решили применять ФСБУ 25/2018 (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Арендатор (лизингополучатель) отражает в учетной политике**, например, следующую информацию:

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт (п. 51 ФСБУ 25/2018);
* группы предметов аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом (ППА) при сроке аренды не более 12 месяцев (п. 11 ФСБУ 25/2018);
* о применении упрощенного порядка признания и оценки ППА и обязательства по аренде по действующим договорам при переходе на применение ФСБУ 25/2018;
* способы амортизации ППА (п. 17 ФСБУ 25/2018);
* порядок определения сроков полезного использования ППА;
* порядок признания арендных платежей в качестве расхода (равномерно или иным способом) по договорам, по которым организация воспользовалась правом не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде;
* факт применения тех или иных предусмотренных в ФСБУ 25/2018 упрощенных способов ведения бухучета с описанием договоров, в отношении которых они используются;
* порядок определения фактической стоимости ППА и первоначальной оценки задолженности по аренде в случае применения упрощенных способов ведения бухучета (п. п. 13, 14 ФСБУ 25/2018).

**Арендодатель (лизингодатель)** приводит в учетной политике, например, следующую информацию (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008):

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт;
* в части операционной аренды - порядок признания доходов от аренды (равномерно или иным способом) и их квалификацию (прочие или по обычным видам деятельности) (п. 42 ФСБУ 25/2018, п. п. 5, 7 ПБУ 9/99);
* при наличии права применять упрощенные способы учета - решение учитывать любую аренду как операционную (за исключением договоров, по которым право собственности на объект аренды переходит к арендатору или которые он имеет право выкупить по цене значительно ниже справедливой стоимости) (п. 28 ФСБУ 25/2018).

**3. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

Если с началом применения ФСБУ 25/2018 учет по действующим договорам аренды (лизинга) у вас поменяется, то в бухгалтерском учете и отчетности придется отразить переход на новые правила.

Общий порядок перехода - ретроспективный (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это значит, что в бухгалтерской отчетности года, в котором начато применение нового стандарта, показатели за предыдущие годы должны быть пересчитаны так, как если бы новый способ учета применялся с начала аренды по этим договорам.

Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 отразите в бухгалтерском учете в межотчетный период и раскройте в бухгалтерской (финансовой) отчетности за период, начиная с которого применяете ФСБУ 25/2018 (Письмо Минфина России от 22.10.2021 N 07-01-09/85635).

Вместо этого арендатор вправе применить упрощенный порядок признания и оценки ППА и обязательства по аренде без ретроспективного пересчета показателей отчетности (п. 50 ФСБУ 25/2018).

**3.1. Как арендатору отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 ретроспективно**

Для ретроспективного пересчета показателей отчетности арендатору (лизингополучателю) необходимо сделать следующее. По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 25/2018 скорректируйте остатки или отразите входящие сальдо:

* по дебету счета 01 (03) - на фактическую стоимость ППА. Она определяется на дату предоставления предмета аренды (лизинга);
* по кредиту счета 02 - на сумму начисленной амортизации по ППА за период аренды (лизинга), предшествующий началу применения ФСБУ;
* по кредиту счета 76 - на величину обязательства по аренде (лизингу), которая определяется по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

* по кредиту счета 96 - на сумму оценочных обязательств на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга), включенную в фактическую стоимость ППА;
* по счету 84 - на разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

При составлении бухгалтерской отчетности за первый год применения ФСБУ 25/2018 пересчитайте сравнительные показатели за два предыдущих года, которые отражаются в этой отчетности.

В учете арендатора по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1. Признание новых объектов учета | | |
| Отражена величина обязательства по аренде на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 02-ППА |
| Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга) | 01 (03)-ППА | 96 |
| Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды (лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА  (84) | 84  (01 (03)-ППА) |
| 2. Списание ранее признанных объектов учета | | |
| 2.1. Предмет аренды ранее не отражался на балансе арендатора (лизингополучателя) | | |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| 2.2. Предмет лизинга по условиям договора учитывался у лизингополучателя | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга за период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга | 84  (76-лизинг) | 76-лизинг  (84) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор аренды производственного помещения, согласно которому:   * дата заключения договора аренды и дата предоставления помещения в аренду (дата подписания акта приема-передачи помещения) - 01.10.2019; * срок аренды - 7 лет; * арендный платеж составляет 500 000 руб. (без учета НДС) и уплачивается ежеквартально на первое число каждого квартала; * общая сумма арендных платежей по договору - 14 000 000 руб. (без учета НДС); * договором аренды не предусмотрен переход к арендатору права собственности на помещение, а также возможность его выкупа по цене ниже рыночной; помещение не предполагается предоставлять в субаренду.   На 31.12.2020 задолженность по арендным платежам отсутствует.  Организации необходимо на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2021) отразить в учете ППА и обязательство по аренде, поскольку срок аренды превышает 12 месяцев, а рыночная стоимость нового аналогичного помещения - более 300 000 руб. Сделать это надо так, как будто бы стандарт применялся всегда.  Для этого организация рассчитала:  **1. Стоимость ППА и обязательство по аренде на дату получения имущества в аренду - 01.10.2019.**  Поскольку переход права собственности на помещение по окончании срока аренды не предполагается, организация признает первоначальную оценку ППА равной величине первоначальной оценки обязательства по аренде, которая, в свою очередь, определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей.  У организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором аренды, поэтому в качестве ставки дисконтирования организация приняла ставку, по которой она могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 11,25% годовых (исходим из того, что ставка дисконтирования не может быть определена как ставка, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды).  Для дисконтирования квартальных арендных платежей организация определила квартальную ставку дисконтирования по формуле:  ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/4 - 1) x 100%.  В данном случае квартальная ставка равна 2,70108% (((1 + 11,25% / 100%)1/4 - 1) x 100%).  Затем каждый арендный платеж продисконтирован по формуле:  П = Н / (1+ r)t, где  П - приведенная стоимость арендного платежа;  Н - номинальная величина арендного платежа без НДС;  r - ставка дисконтирования за квартал;  t - количество кварталов до платежа.  Тогда приведенная стоимость всех арендных платежей, дисконтированных по данной ставке, **на 01.10.2019** составит 9 997 327,51 руб.:   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж | | 0 | 01.10.2019 | 500 000,00 | 500 000,00 | 14 | 01.04.2023 | 500 000,00 | 344 286,39 | | 1 | 01.01.2020 | 500 000,00 | 486 849,80 | 15 | 01.07.2023 | 500 000,00 | 335 231,52 | | 2 | 01.04.2020 | 500 000,00 | 474 045,45 | 16 | 01.10.2023 | 500 000,00 | 326 414,79 | | 3 | 01.07.2020 | 500 000,00 | 461 577,86 | 17 | 01.01.2024 | 500 000,00 | 317 829,95 | | 4 | 01.10.2020 | 500 000,00 | 449 438,18 | 18 | 01.04.2024 | 500 000,00 | 309 470,90 | | 5 | 01.01.2021 | 500 000,00 | 437 617,77 | 19 | 01.07.2024 | 500 000,00 | 301 331,69 | | 6 | 01.04.2021 | 500 000,00 | 426 108,25 | 20 | 01.10.2024 | 500 000,00 | 293 406,54 | | 7 | 01.07.2021 | 500 000,00 | 414 901,43 | 21 | 01.01.2025 | 500 000,00 | 285 689,83 | | 8 | 01.10.2021 | 500 000,00 | 403 989,35 | 22 | 01.04.2025 | 500 000,00 | 278 176,07 | | 9 | 01.01.2022 | 500 000,00 | 393 364,27 | 23 | 01.07.2025 | 500 000,00 | 270 859,93 | | 10 | 01.04.2022 | 500 000,00 | 383 018,63 | 24 | 01.10.2025 | 500 000,00 | 263 736,20 | | 11 | 01.07.2022 | 500 000,00 | 372 945,08 | 25 | 01.01.2026 | 500 000,00 | 256 799,83 | | 12 | 01.10.2022 | 500 000,00 | 363 136,48 | 26 | 01.04.2026 | 500 000,00 | 250 045,89 | | 13 | 01.01.2023 | 500 000,00 | 353 585,84 | 27 | 01.07.2026 | 500 000,00 | 243 469,59 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **14 000 000,00** | **9 997 327,51** |   Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2019 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2019.  **2. Сумму амортизации ППА за 2019 и 2020 гг.**  Срок полезного использования ППА равен сроку аренды - 7 лет. Тогда сумма ежемесячной амортизации составит 119 015,80 руб. (9 997 327,51 / 7 / 12).  Амортизация за 2019 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. (119 015,80 x 2).  Амортизация за 2020 г. - 1 428 189,60 руб. (119 015,80 x 12).  Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2020 - **1 666 221,20** руб. (238 031,60 + 1 428 189,60).  **3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2019 и 2020 гг.,** начисленных по ставке 2,70108% за квартал:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Дата | Остаток обязательства на начало периода (кредит счета 76) | Оплата арендного платежа (дебет счета 76) | Начисление процентов по обязательству по аренде (кредит счета 76) | Остаток обязательства на конец периода (кредит счета 76) | | 01.10.2019 | 9 997 327,51 | 500 000,00 |  | 9 497 327,51 | | **31.12.2019** | 9 497 327,51 |  | 256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%) | **9 753 857,92** | | 01.01.2020 | 9 753 857,92 | 500 000,00 |  | 9 253 857,92 | | 31.03.2020 | 9 253 857,92 |  | 249 954,11 (9 253 857,92 x 2,70108%) | 9 503 812,03 | | 01.04.2020 | 9 503 812,03 | 500 000,00 |  | 9 003 812,03 | | 30.06.2020 | 9 003 812,03 |  | 243 200,17 (9 003 812,03 x 2,70108%) | 9 247 012,20 | | 01.07.2020 | 9 247 012,20 | 500 000,00 |  | 8 747 012,20 | | 30.09.2020 | 8 747 012,20 |  | 236 263,80 (8 747 012,20 x 2,70108%) | 8 983 276,00 | | 01.10.2020 | 8 983 276,00 | 500 000,00 |  | 8 483 276,00 | | **31.12.2020** | 8 483 276,00 |  | 229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%) | **8 712 416,07** |   Проценты за 2019 г. - 256 530,41 руб.  Проценты за 2020 г. - **958 558,15** руб. (249 954,11 + 243 200,17 + 236 263,80 + 229 140,07).  Всего было бы начислено процентов за 2019 и 2020 гг. - 1 215 088,56 руб. (256 530,41 + 958 558,15).  **4. Сумму обязательства по аренде:**   * на 31.12.2019 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000); * на 31.12.2020 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).   В учете организации **01.01.2021** производятся следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта | 01-ППА | 76-обязательство по аренде | 8 712 416,07 | | Отражена сумма амортизации ППА за 2019 и 2020 гг. | 01-ППА | 02-ППА | 1 666 221,20 | | Стоимость ППА скорректирована (уменьшена) до его первоначальной оценки на дату получения имущества в аренду  (9 997 327,51 - 8 712 416,07 - 1 666 221,20) | 84 | 01-ППА | 381 309,76 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 и 2019 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02).  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |  | АКТИВ |  |  |  |  | |  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |  | |  | Основные средства | 1150 |  | +8 331 | +9 759 | |  | Право пользования активом |  |  | +8 331 | +9 759 | |  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 | |  | ПАССИВ |  |  |  |  | |  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |  |  |  |  | |  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | -381 | +5 | |  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  | |  | Долгосрочное обязательство по аренде **1** |  |  | +7 554 | +8 712 | |  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  | |  | Краткосрочное обязательство по аренде **1** |  |  | +1 158 | +1 042 | |  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Суммы обязательства по аренде на каждую дату представлены в бухгалтерском балансе с разбивкой на долгосрочное и краткосрочное обязательства. |  |   **В отчете о финансовых результатах:**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. | |  | Себестоимость продаж **1** | 2120 |  | (-572) | |  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +572 | |  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +572 | |  | Проценты к уплате **2** | 2330 |  | (+958) | |  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | -386 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Расходы уменьшены на стоимость аренды - 2 000 000 руб. (500 000 x 4) и увеличены на амортизацию ППА - 1 428 189,60 руб.  **2** Учтен процентный расход по арендному обязательству - 958 558,15 руб. |  |   **В отчете об изменениях капитала:**  **1) движение капитала**   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого | | Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3100 |  | ( ) |  |  | +5 | + 5 | | За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Уменьшение капитала - всего: | 3220 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | убыток | 3221 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | -381 | -381 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. | | за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов | | Капитал - всего |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) | | в том числе: |  |  |  |  |  | | нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) |   **3) чистые активы**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | Чистые активы |  | -381 | +5 |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г. |

**3.2. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета**

Если принято решение перейти на применение ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета показателей отчетности, арендатору (лизингополучателю) следует по состоянию **на 31 декабря** года, предшествующего переходу (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

* определить перечень договоров аренды (лизинга), в отношении которых требуется применение нового порядка учета;
* признать обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор (лизингополучатель) привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;
* признать ППА по справедливой стоимости, которая равна:
  + справедливой стоимости предмета аренды, если в конце аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
  + сумме признанного обязательства по аренде, если переход права собственности не предполагается.

Если в соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга учитывался у лизингополучателя, то вместо признания актива и обязательства необходимо сделать корректировку их стоимостей (п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25").

Бухгалтерские записи в учете арендатора 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018, могут быть такими (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет аренды (лизинга) ранее учитывался на балансе арендодателя (лизингодателя) | | |
| Приняты на учет ППА и обязательство по аренде | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Превышение суммы обязательства по аренде над стоимостью ППА отнесено на нераспределенную прибыль | 84 | 76-обязательство по аренде |
| Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде отнесено на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА | 84 |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Предмет лизинга переквалифицирован в ППА | 01 (03)-ППА | 01 (03)-лизинг |
| Скорректирована стоимость ППА | 84  (01 (03)-ППА) | 01 (03)-ППА  (84) |
| Текущая задолженность по лизинговым платежам переквалифицирована в обязательство по аренде | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде |
| Скорректировано обязательство по аренде | 76-обязательство по аренде  (84) | 84  (76-обязательство по аренде) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения лизингополучателем в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:   1. полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя; 2. договор заключен 30.09.2020 сроком на 5 лет (60 месяцев); 3. ежемесячный лизинговый платеж - 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.) уплачивается на последнее число каждого месяца; 4. общая сумма лизинговых платежей за весь период лизинга составляет 7 200 000 руб. (в том числе НДС - 1 200 000 руб.); 5. по окончании действия договора оборудование переходит в собственность лизингополучателя без уплаты дополнительных платежей.   Первый лизинговый платеж уплачен на дату заключения договора - 30.09.2020.  Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2020.  Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.  На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Показатель | Счет | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость лизингового имущества | Д 01-лизинг | 6 000 000  (7 200 000 - 1 200 000) | | Амортизация за октябрь - декабрь 2020 г. | К 02-лизинг | 300 000  (6 000 000 / 60 x 3) | | Оставшиеся неуплаченными лизинговые платежи (без учета НДС) | К 76-лизинг | 5 600 000  (6 000 000 - 100 000 x 4) | | Оставшийся неуплаченным в составе лизинговых платежей НДС | К 76-НДС по лизингу | 1 120 000  (1 200 000 - 20 000 x 4) |   Поскольку договором лизинга предусмотрен переход права собственности на оборудование по окончании срока действия договора, организации следует признать предмет лизинга в качестве ППА с соответствующим признанием обязательства по аренде.  Для этого организация определила:  1) стоимость ППА на 31.12.2020, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2020. Для этого независимым оценщиком определена рыночная стоимость оборудования (без НДС) - 4 750 000 руб.;  2) ставку дисконтирования. Поскольку у организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором лизинга, в качестве ставки дисконтирования организация приняла процентную ставку, под которую могла бы привлечь заемные средства на таких условиях, - 12% годовых.  Для дисконтирования ежемесячных лизинговых платежей организация определила месячную ставку дисконтирования по формуле:  ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/12 - 1) x 100%.  В данном случае месячная ставка равна 0,94888% (((1 + 12% / 100%)1/12 - 1) x 100%);  3) обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными лизинговых платежей. Для этого каждый платеж продисконтирован по формуле:  П = Н / (1 + r)t, где  П - приведенная стоимость лизингового платежа;  Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;  r - месячная ставка дисконтирования;  t - количество месяцев до платежа.  Тогда приведенная стоимость оставшихся неуплаченными лизинговых платежей на 31.12.2020 составит 4 328 556,93 руб.:   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж | | 1 | 31.01.2021 | 100 000,00 | 99 060,04 | 29 | 31.05.2023 | 100 000,00 | 76 042,49 | | 2 | 28.02.2021 | 100 000,00 | 98 128,91 | 30 | 30.06.2023 | 100 000,00 | 75 327,73 | | 3 | 31.03.2021 | 100 000,00 | 97 206,54 | 31 | 31.07.2023 | 100 000,00 | 74 619,67 | | 4 | 30.04.2021 | 100 000,00 | 96 292,84 | 32 | 31.08.2023 | 100 000,00 | 73 918,28 | | 5 | 31.05.2021 | 100 000,00 | 95 387,72 | 33 | 30.09.2023 | 100 000,00 | 73 223,48 | | 6 | 30.06.2021 | 100 000,00 | 94 491,11 | 34 | 31.10.2023 | 100 000,00 | 72 535,20 | | 7 | 31.07.2021 | 100 000,00 | 93 602,93 | 35 | 30.11.2023 | 100 000,00 | 71 853,40 | | 8 | 31.08.2021 | 100 000,00 | 92 723,10 | 36 | 31.12.2023 | 100 000,00 | 71 178,01 | | 9 | 30.09.2021 | 100 000,00 | 91 851,54 | 37 | 31.01.2024 | 100 000,00 | 70 508,96 | | 10 | 31.10.2021 | 100 000,00 | 90 988,17 | 38 | 29.02.2024 | 100 000,00 | 69 846,20 | | 11 | 30.11.2021 | 100 000,00 | 90 132,92 | 39 | 31.03.2024 | 100 000,00 | 69 189,68 | | 12 | 31.12.2021 | 100 000,00 | 89 285,71 | 40 | 30.04.2024 | 100 000,00 | 68 539,32 | | 13 | 31.01.2022 | 100 000,00 | 88 446,46 | 41 | 31.05.2024 | 100 000,00 | 67 895,08 | | 14 | 28.02.2022 | 100 000,00 | 87 615,09 | 42 | 30.06.2024 | 100 000,00 | 67 256,89 | | 15 | 31.03.2022 | 100 000,00 | 86 791,55 | 43 | 31.07.2024 | 100 000,00 | 66 624,70 | | 16 | 30.04.2022 | 100 000,00 | 85 975,74 | 44 | 31.08.2024 | 100 000,00 | 65 998,46 | | 17 | 31.05.2022 | 100 000,00 | 85 167,60 | 45 | 30.09.2024 | 100 000,00 | 65 378,10 | | 18 | 30.06.2022 | 100 000,00 | 84 367,06 | 46 | 31.10.2024 | 100 000,00 | 64 763,57 | | 19 | 31.07.2022 | 100 000,00 | 83 574,04 | 47 | 30.11.2024 | 100 000,00 | 64 154,82 | | 20 | 31.08.2022 | 100 000,00 | 82 788,48 | 48 | 31.12.2024 | 100 000,00 | 63 551,79 | | 21 | 30.09.2022 | 100 000,00 | 82 010,30 | 49 | 31.01.2025 | 100 000,00 | 62 954,42 | | 22 | 31.10.2022 | 100 000,00 | 81 239,43 | 50 | 28.02.2025 | 100 000,00 | 62 362,68 | | 23 | 30.11.2022 | 100 000,00 | 80 475,82 | 51 | 31.03.2025 | 100 000,00 | 61 776,49 | | 24 | 31.12.2022 | 100 000,00 | 79 719,37 | 52 | 30.04.2025 | 100 000,00 | 61 195,82 | | 25 | 31.01.2023 | 100 000,00 | 78 970,04 | 53 | 31.05.2025 | 100 000,00 | 60 620,60 | | 26 | 28.02.2023 | 100 000,00 | 78 227,76 | 54 | 30.06.2025 | 100 000,00 | 60 050,79 | | 27 | 31.03.2023 | 100 000,00 | 77 492,45 | 55 | 31.07.2025 | 100 000,00 | 59 486,34 | | 28 | 30.04.2023 | 100 000,00 | 76 764,05 | 56 | 31.08.2025 | 100 000,00 | 58 927,19 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **5 600 000,00** | **4 328 556,93** |   В учете организации **31.12.2020** производятся следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Текущие операции по договору лизинга | | | | | Начислена амортизация за декабрь 2020 г. по предмету лизинга | 20 | 02-лизинг | 100 000,00 | | Уплачен очередной лизинговый платеж | 76-платежи | 51 | 120 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС | 76-лизинг | 76-платежи | 100 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по НДС | 76-НДС по лизингу | 76-платежи | 20 000,00 | | НДС с лизингового платежа принят к вычету | 68 | 19 | 20 000,00 | | Операции по переходу на применение ФСБУ 25/2018 | | | | | Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга  (6 000 000 / 60 x 3) | 02-лизинг | 01-лизинг | 300 000,00 | | Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА  (6 000 000 - 300 000) | 01-ППА | 01-лизинг | 5 700 000,00 | | Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга  (5 700 000 - 4 750 000) | 84 | 01-ППА | 950 000,00 | | Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде  (6 000 000 - 100 000 x 4) | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде | 5 600 000,00 | | Обязательство по аренде скорректировано до приведенной стоимости неуплаченных лизинговых платежей  (5 600 000 - 4 328 556,93) | 76-обязательство по аренде | 84 | 1 271 443,07 | |

**4. Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

**По договорам операционной аренды** переход на ФСБУ 25/2018 не влечет изменений ни в бухгалтерском учете, ни в отчетности.

**По договорам неоперационной (финансовой) аренды** отразите переход в отчетности ретроспективно (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это означает, что в отчетности за год, в котором вы начали применять ФСБУ 25/2018, сравнительные данные за два предыдущих года надо отразить таким образом, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся вами с момента начала аренды.

Порядок действий при ретроспективном пересчете показателей отчетности при неоперационной (финансовой) аренде следующий.

По состоянию **на 1 января** первого года применения ФСБУ 25/2018:

1) отразите в учете по дебету счета учета расчетов с арендатором (лизингополучателем) чистую стоимость инвестиции в аренду. Ее величину определите так:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

2) спишите с учета стоимость предмета аренды (лизинга):

* если предмет лизинга по условиям договора учитывается на балансе лизингополучателя, то отразите по кредиту счета 97 оставшуюся стоимость предмета лизинга, не включенную в расходы до момента перехода на ФСБУ 25/2018. Также спишите со счета 011 числящуюся за балансом стоимость предмета лизинга;
* если предмет аренды (лизинга) учитывался на вашем балансе, то по кредиту счета 01(03) отразите первоначальную стоимость предмета аренды (лизинга), а по дебету счета 02 - сумму амортизации, начисленной по нему до момента перехода на ФСБУ 25/2018;

3) по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отразите разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

В учете арендодателя по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет лизинга учитывался на балансе лизингополучателя | | |
| Списана оставшаяся стоимость предмета лизинга, не включенная в расходы на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 97 |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции  (84) | 84  (76-инвестиции) |
| Предмет аренды (лизинга) учитывался у арендодателя (лизингодателя) | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету аренды (лизинга) за весь период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02 | 01  (03) |
| Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 01  (03) |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции  (84) | 84  (76-инвестиции) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор о предоставлении в лизинг автобуса, согласно которому:   * автобус приобретен у поставщика 31.03.2020, стоимость приобретения - 4 200 000 руб., в том числе НДС - 700 000 руб.; * других затрат, связанных с договором лизинга, у лизингодателя не было; * автобус передан лизингополучателю 01.04.2020; * предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя; * срок договора - 6 лет; * право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю после уплаты всех лизинговых платежей; * общая сумма лизинговых платежей за весь период - 5 760 000 руб., в том числе НДС - 960 000 руб. График платежей следующий:  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Количество кварталов до платежа | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | Квартал | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | | Авансовый платеж за I квартал | 31.03.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 13 | 30.06.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 1 | 30.06.2020 | 0,00 | 0,00 | 14 | 30.09.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 2 | 30.09.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 15 | 31.12.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 3 | 31.12.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 16 | 31.03.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 4 | 31.03.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 17 | 30.06.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 5 | 30.06.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 18 | 30.09.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 6 | 30.09.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 19 | 31.12.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 7 | 31.12.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 20 | 31.03.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 8 | 31.03.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 21 | 30.06.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 9 | 30.06.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 22 | 30.09.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 10 | 30.09.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 23 | 31.12.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 11 | 31.12.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 24 | 31.03.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 12 | 31.03.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |  | **Итого** | **4 800 000,00** | **960 000,00** |   На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Показатель | Счет | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость имущества, переданного в лизинг | Д 03 | 3 500 000  (4 200 000 - 700 000) | | Сумма амортизации с апреля по декабрь 2020 г. (СПИ установлен равным шести годам) | К 02 | 437 500  (3 500 000 / 6 / 12 x 9) |   Задолженность лизингополучателя по оплате лизинговых платежей на 31.12.2020 отсутствует.  Организация классифицировала объекты учета аренды как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды и должна отразить в учете чистую стоимость инвестиции в аренду, которая сформировалась бы на 01.01.2021, если бы ФСБУ 25/2018 применялся с года заключения договора лизинга. Для этого организация определила:  1) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату передачи имущества в лизинг (01.04.2020) в размере справедливой стоимости предмета лизинга за вычетом авансового платежа - 3 300 000 руб. (3 500 000 руб. - 200 000 руб.). Поскольку автобус приобретен на рыночных условиях у независимого поставщика, в качестве справедливой стоимости принята цена приобретения предмета лизинга;  2) квартальную процентную ставку r, при которой сумма дисконтированных номинальных величин будущих лизинговых платежей (без учета авансовых платежей) равна справедливой стоимости предмета лизинга (также за вычетом авансового платежа):  3 300 000 = 200 000 / (1 + r)2 + 200 000 / (1 + r)3 + 200 000 / (1 + r)4 + ... + 200 000 / (1 + r)24.  Квартальная ставка, определенная с помощью функции Excel "ЧИСТВНДОХ", составила 0,02711, или 2,711%;  3) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2021), для чего был рассчитан процентный доход, который был бы начислен за 2020 г.:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Дата | Чистая стоимость инвестиции на начало периода | Начисленные проценты | Лизинговые платежи | Чистая стоимость инвестиции на конец периода | | 1 | 2 | 3 = 2 x квартальная процентная ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 | | 01.04.2020 | 3 300 000,00 |  |  | 3 300 000,00 | | 30.06.2020 | 3 300 000,00 | 89 463,00 |  | 3 389 463,00 | | 30.09.2020 | 3 389 463,00 | 91 888,34 | 200 000,00 | 3 281 351,34 | | 31.12.2020 | 3 281 351,34 | 88 957,43 | 200 000,00 | 3 170 308,77 |   Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду на 01.01.2021 составит **3 170 308,77 руб.**  В учете организации **01.01.2021** будут сделаны следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Списана начисленная амортизация по предмету лизинга  (3 500 000 / 6 / 12 x 9) | 02 | 03 | 437 500,00 | | Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду  (3 500 000 - 437 500) | 76-инвестиции | 03 | 3 062 500,00 | | Разница между чистой стоимостью инвестиции в аренду на 01.01.2021 и остаточной стоимостью предмета лизинга отнесена на нераспределенную прибыль  (3 170 308,77 - 3 062 500) | 76-инвестиции | 84 | 107 808,77 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 г. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02):  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |  | АКТИВ |  |  |  |  | |  | Доходные вложения в материальные ценности | 1160 |  | -3 062 |  | |  | Имущество, переданное в лизинг |  |  | -3 062 |  | |  | Дебиторская задолженность | 1230 |  | +3 170 |  | |  | Чистая стоимость инвестиции в аренду |  |  | +3 170 |  | |  | БАЛАНС |  |  | +108 |  | |  | ПАССИВ |  |  |  |  | |  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | +108 |  | |  | БАЛАНС |  |  | +108 |  |   **В отчете о финансовых результатах:**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. | |  | Выручка **1** | 2110 |  | -330 | |  | Себестоимость продаж **2** | 2120 | ( ) | (-438) | |  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +108 | |  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +108 | |  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | +108 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Выручка уменьшена на сумму лизинговых платежей - 600 000 руб. (200 000 x 3) и увеличена на сумму процентного дохода за 2020 г. - 270 308,77 руб. (89 463,00 + 91 888,34 + 88 957,43).  **2** Себестоимость продаж уменьшена на сумму амортизации предмета лизинга - 437 500 руб. |  |   **В отчете об изменениях капитала**  **1) движение капитала**   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого | | Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3100 |  | ( ) |  |  |  |  | | За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Увеличение капитала - всего: | 3210 |  |  |  |  | +108 | +108 | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | чистая прибыль | 3211 |  |  |  |  | +108 | +108 | | Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | +108 | +108 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. | | за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов | | Капитал - всего |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  |  | 108 |  | 108 | | в том числе: |  |  |  |  |  | | нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  |  | 108 |  | 108 |   **3) чистые активы**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | Чистые активы |  | +108 |  |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г. |

**Как организации перейти на учет основных средств и капитальных вложений по ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | С 1 января 2022 г. применяются ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения". Начать применять эти стандарты можно и раньше.  Для перехода на применение новых стандартов необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.  Последствия изменения учетной политики, обусловленные переходом на ФСБУ 6/2020, можно отразить в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно или в альтернативном упрощенном порядке, предусмотренном самим стандартом. Переход на применение ФСБУ 26/2020 можно отразить ретроспективно либо перспективно по выбору организации.  Информацию о выбранных способах надо раскрыть в первой после перехода бухгалтерской отчетности. |  |

**1. Что изменится в учете основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 внесли ряд изменений в учет основных средств, а также зафиксировали действующие правила учета, которые не предусмотрены в ПБУ 6/01 "Учет основных средств", но применяются на основании других стандартов или рекомендаций Фонда "НРБУ "БМЦ".

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сравнение нового и действующего порядка учета основных средств и капитальных вложений   |  |  |  | | --- | --- | --- | |  | **Новый порядок** | **Старый порядок** | | **1. Состав основных средств и капитальных вложений** | | | | **Лимит стоимости ОС** | Предельная величина стоимостного лимита ОС не установлена. Организация может установить этот лимит самостоятельно (п. 5 ФСБУ 6/2020) | Предельная величина стоимостного лимита ОС - 40 000 руб. Организация может установить лимит стоимости ОС не более этой величины (п. 5 ПБУ 6/01) | | **Малоценные ОС** | Затраты на приобретение, создание несущественных активов признаются расходами в периоде их осуществления (п. 5 ФСБУ 6/2020, п. 8 Рекомендации Р-126/2021-КпР) | Затраты на приобретение, создание ОС стоимостью не более установленного организацией лимита включаются в состав МПЗ на основании п. 5 ПБУ 6/01.  После начала применения ФСБУ 5/2019 "Запасы" малоценные ОС в запасы включать нельзя, так как их СПИ более 12 месяцев и они не потребляются и не продаются в рамках обычного операционного цикла (п. 3 ФСБУ 5/2019).  В то же время Минфин России допускает возможность учесть такие активы в составе запасов (Письмо от 02.03.2021 N 07-01-09/14384) | | **Материальные ценности, предназначенные для создания, улучшения и (или) восстановления ОС** | Учитываются в составе капитальных вложений (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020) | Отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (Приложение к Письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01) | | **2. Оценка капитальных вложений** | | | | **Капитальные вложения на условиях длительной отсрочки (рассрочки), если в договоре проценты не выделены** | Оцениваются в сумме, которая была бы уплачена продавцу без отсрочки (рассрочки). Разница между этой оценкой и номинальной стоимостью, подлежащей уплате продавцу, учитывается аналогично расходам по займу (п. 12 ФСБУ 26/2020) | Оцениваются в размере договорной стоимости (п. 8 ПБУ 6/01). Выделение из этой суммы процентов за отсрочку (рассрочку) ПБУ 6/01 не предусмотрено.  В то же время имеются рекомендации:   * об оценке ОС, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты, исходя из приведенной (дисконтированной) стоимости будущих платежей (п. п. 1, 3, 7 Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей"); * об учете увеличения договорной цены за предоставление отсрочки (рассрочки) в качестве процентов по коммерческому кредиту (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027, п. 6 Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей") | | **Стоимость материальных ценностей, полученных в процессе приобретения, создания, улучшения или восстановления ОС (например, стоимость продукции, изготовленной в ходе пусконаладочных работ, запасных частей, извлеченных в процессе ремонтных работ)** | Вычитается из фактических затрат на капитальные вложения (п. 15 ФСБУ 26/2020) | Вопрос не регулируется ПБУ 6/01.  Согласно п. 2 Рекомендации Р-57/2015-КпР "Тестирование и пусконаладка основных средств с выпуском продукции" расчетная стоимость материальных ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ, вычитается из суммы затрат на эти работы | | **Обесценение капитальных вложений** | Проверка капитальных вложений на обесценение предусмотрена п. 17 ФСБУ 26/2020 | Проверка капитальных вложений на обесценение не предусмотрена | | **3. Последующая оценка объектов ОС** | | | | **Переоценка объектов ОС** | Группы ОС могут переоцениваться по справедливой стоимости с периодичностью, установленной организацией (п. п. 15, 16 ФСБУ 6/2020).  Если инвестиционная недвижимость учитывается по переоцененной стоимости, то ее переоценка проводится на каждую отчетную дату, амортизация по ней не начисляется (п. п. 21, 28 ФСБУ 6/2020) | Группы однородных объектов основных средств могут переоцениваться по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год (п. 15 ПБУ 6/01) | | **Накопленная дооценка ОС, кроме инвестиционной недвижимости** | Списывается со счета 83 "Добавочный капитал", где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль одним из способов (п. 20 ФСБУ 6/2020):   * единовременно при списании объекта ОС; * по мере начисления амортизации по объекту ОС | Списывается со счета 83, где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль единовременно при выбытии объекта ОС (п. 15 ПБУ 6/01) | | **Изменение величины оценочного ликвидационного обязательства, включенного в первоначальную стоимость ОС** | Изменяет первоначальную стоимость объекта ОС, учтенную на счете 01 "Основные средства" (если ОС учитывается по первоначальной стоимости).  По ОС, учитываемым по переоцененной стоимости, запись по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" корреспондирует со счетами 83 и (или) 91 "Прочие доходы и расходы". Сальдо по счету 01 не корректируется (п. 23 ФСБУ 6/2020, пп. "a", "b" п. 6 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах") | Не изменяет первоначальную (восстановительную) стоимость объекта ОС, относится на прочие доходы или расходы (пп. "а", "б" п. 23 ПБУ 8/2020) | | **Затраты на капитальный ремонт ОС** | Признаются капитальными вложениями, если эти затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (пп. "а" п. 6, пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020). Затраты на ремонт, признаваемые капитальными вложениями:   * увеличивают первоначальную стоимость объекта ОС, если межремонтный период ("срок службы" ремонта) существенно не отличается от оставшегося СПИ объекта ОС (п. 24 ФСБУ 6/2020); * учитываются как отдельный объект ОС, если "срок службы" проведенного ремонта существенно отличается от оставшегося СПИ объекта ОС (п. 10 ФСБУ 6/2020) | Не капитализируются согласно ПБУ 6/01 в отличие от реконструкции и модернизации (п. 27 ПБУ 6/01).  В то же время есть рекомендация, согласно которой затраты на капитальный ремонт ОС, проводимый с периодичностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, надо капитализировать (Рекомендация Р-32/2016-КпР "Ремонт и техническое обслуживание основных средств") | | **4. Амортизация** | | | | **Начало начисления амортизации** | С даты признания объекта ОС в бухгалтерском учете.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС (пп. "а" п. 33 ФСБУ 6/2020) | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ОС к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01) | | **Окончание начисления амортизации** | С даты списания объекта ОС с бухгалтерского учета.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС (пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020).  Полное погашение стоимости ОС при продолжении его использования свидетельствует о том, что СПИ и (или) другие элементы амортизации объекта своевременно не скорректированы. Это следует из п. п. 32, 37 ФСБУ 6/2020 | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости ОС либо списания его с бухгалтерского учета (п. 22 ПБУ 6/01) | | **Периодичность начисления амортизации** | Не регламентируется ФСБУ 6/2020 | Ежемесячно (п. 19 ПБУ 6/01) | | **Основания для приостановления амортизации** | Ликвидационная стоимость ОС стала больше или равна его балансовой стоимости (п. 30 ФСБУ 6/2020) | * консервация ОС на срок более трех месяцев; * восстановление ОС продолжительностью более 12 месяцев   (п. 23 ПБУ 6/01) | | **Расчет суммы амортизации**  **(СПИ определен периодом времени)** | При линейном способе - исходя из балансовой стоимости ОС, уменьшенной на ликвидационную стоимость, и оставшегося СПИ.  При способе уменьшаемого остатка не регламентируется ФСБУ 6/2020.  Другие способы амортизации не предусмотрены (п. 35 ФСБУ 6/2020).  При любом способе не подлежит амортизации ликвидационная стоимость (п. 32 ФСБУ 6/2020) | При линейном способе - исходя из первоначальной стоимости ОС и всего СПИ.  При способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости ОС на начало года, СПИ и коэффициента не выше 3, установленного организацией.  При способе "по сумме чисел лет срока полезного использования" - исходя из первоначальной стоимости и соотношения, в числителе которого - число лет до конца СПИ, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования (п. 19 ПБУ 6/01) | | **Проверка и изменение элементов амортизации** | Элементы амортизации проверяют на соответствие условиям использования ОС в конце каждого отчетного года и при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении. Необходимые корректировки отражаются в учете как изменения оценочных значений (п. 37 ФСБУ 6/2020) | ПБУ 6/01 установлено, что способ начисления амортизации по группе однородных объектов изменению не подлежит, а СПИ пересматривается только в случаях реконструкции и модернизации ОС (п. п. 18, 20 ПБУ 6/01).  Однако СПИ и способ начисления амортизации являются оценочными значениями и могут изменяться на основании п. п. 2, 3 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений". СПИ подлежит проверке на необходимость изменения не реже чем ежегодно (п. 2 Рекомендации Р-6/2009 КпР "Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации"). Аналогично проверяться должен и применяемый способ начисления амортизации | | **Обесценение объектов ОС** | Проверка объектов ОС на обесценение и учет обесценения предусмотрены п. 38 ФСБУ 6/2020 | В ПБУ 6/01 отсутствуют нормы, регулирующие обесценение ОС.  Вместе с тем проверка объектов ОС на обесценение и отражение обесценения в учете предусмотрены п. п. 1, 2, 3, 4 Рекомендации Р-56/2016-КпР "Обесценение основных средств" | |

**2. Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 6/2020**

ФСБУ 6/2020 допускает два способа отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта:

* ретроспективный (п. 48 ФСБУ 6/2020);
* альтернативный (п. 49 ФСБУ 6/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 (п. 52 ФСБУ 6/2020, п. 21 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**2.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 6/2020**

Этот вариант отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики позволяет формировать максимально точную информацию об объектах учета (в данном случае - основных средствах и связанных с ними объектах) и полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие годы. Однако он является наиболее трудоемким. При принятии решения о применении этого способа помните о требовании рациональности бухгалтерского учета.

Если вами принято решение отразить последствия перехода на применение ФСБУ 6/2020 ретроспективно, сделайте следующее (п. 48 ФСБУ 6/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

* скорректируйте остатки по счетам 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 02 "Амортизация", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
* при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 пересчитайте сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности (например, если вы переходите на применение ФСБУ 6/2020 с 2022 г., то в бухгалтерском балансе придется скорректировать показатели на 31 декабря 2021 г. и на 31 декабря 2020 г., а в отчете о финансовых результатах - пересчитать показатели за 2021 г.).

Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте (п. 15 ПБУ 1/2008).

**2.2. Альтернативный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 6/2020**

При применении этого способа допускается не пересчитывать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение нового стандарта (п. 49 ФСБУ 6/2020).

По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 6/2020 скорректируйте:

1) состав объектов ОС. В частности, спишите балансовую стоимость объектов, которые являются несущественными активами (п. 49 ФСБУ 6/2020);

2) балансовую стоимость ОС. Для этого по каждому объекту ОС:

* установите ликвидационную стоимость;
* проверьте применяемый СПИ и способ начисления амортизации. В случае необходимости измените их;
* рассчитайте по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший СПИ исходя из:

первоначальной (с учетом переоценок, если они проводились) стоимости, сформированной до начала применения ФСБУ 6/2020 согласно ранее применявшейся учетной политике;

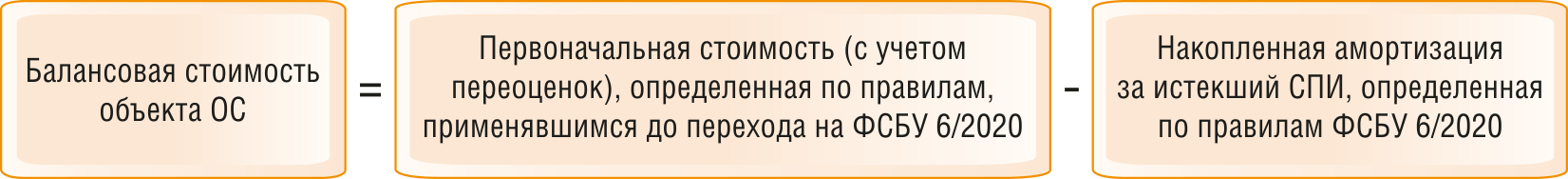
установленной на дату перехода ликвидационной стоимости;

способа амортизации, установленного учетной политикой, действующей с момента перехода на ФСБУ 6/2020;

СПИ объекта ОС, скорректированного на дату перехода;

истекшего СПИ на дату перехода;

* рассчитайте балансовую стоимость ОС по формуле:



* сравните эту балансовую стоимость с прежней балансовой (остаточной) стоимостью. Скорректируйте прежнюю балансовую стоимость на полученную разницу. Так как первоначальная стоимость объектов ОС при расчете новой балансовой стоимости не меняется, корректировать нужно сумму накопленной амортизации. Сумму корректировки отнесите на нераспределенную прибыль (убыток), если она не связана с изменением других статей баланса (п. 50 ФСБУ 6/2020).

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 6/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная стоимость объектов, являющихся несущественными активами | 84 | 01 |
| Списана накопленная амортизация по объектам, являющимся несущественными активами | 02 | 84 |
| Отражена корректировка накопленной амортизации, не затрагивающая других статей баланса, кроме нераспределенной прибыли | 84  (02) | 02  (84) |

**2.2.1. Пример расчета суммы амортизации, накопленной на дату перехода на применение ФСБУ 6/2020**

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2022 г. На эту дату в учете организации числится объект ОС, используемый для управленческих целей, у которого:

* первоначальная стоимость - 100 000 руб.;
* СПИ - 10 лет;
* истекший СПИ - 4 года;
* способ амортизации - линейный;
* начисленная амортизация - 40 000 руб. (100 000 руб. / 10 лет x 4 года).

На 1 января 2022 г. в отношении этого объекта установлены:

* ликвидационная стоимость - 20 000 руб.;
* способ амортизации - линейный;
* СПИ - 6 лет;
* оставшийся СПИ - 2 года (6 лет - 4 года). Через 2 года организация предполагает продать объект за 20 000 руб.

Накопленная амортизация по объекту ОС, рассчитанная по правилам ФСБУ 6/2020, - 53 333 руб. ((100 000 руб. - 20 000 руб.) / 6 лет x 4 года).

По состоянию на 1 января 2022 г. в учете организация корректирует балансовую стоимость объекта ОС бухгалтерской записью:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Скорректирована амортизация по объекту ОС  (53 333 - 40 000) | 84 | 02 | 13 333 |

**2.2.2. Пример отражения в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 6/2020 альтернативным способом**

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2021 г.

При переходе на применение ФСБУ 6/2020 принято решение применить альтернативный способ отражения последствий изменения учетной политики - с единовременной корректировкой балансовой стоимости ОС на дату перехода и без пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

1. в учетной политике на 2021 г. установлен лимит в отношении совокупности несущественных активов - 500 000 руб.

На конец 2020 г. в организации имеются объекты ОС, являющиеся несущественными активами. Их общая первоначальная стоимость составляет 480 000 руб., общая накопленная амортизация - 220 000 руб.;

1. при пересчете амортизации по правилам ФСБУ 6/2020 необходимо уменьшить ее накопленную сумму на конец 2020 г. на 625 940 руб. с отнесением корректировки на нераспределенную прибыль.

В учете организация 1 января 2021 г. делает следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списана первоначальная стоимость объектов ОС, которые являются несущественными активами | 84 | 01 | 480 000 |
| Списана накопленная амортизация по объектам ОС, которые являются несущественными активами | 02 | 84 | 220 000 |
| Отражено уменьшение накопленной амортизации | 02 | 84 | 625 940 |

**3. Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 26/2020**

ФСБУ 26/2020 допускает отражение последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта по выбору организации любым из способов:

* ретроспективным (п. 25 ФСБУ 26/2020);
* перспективным (п. 26 ФСБУ 26/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 (п. 27 ФСБУ 26/2020, п. 21 ПБУ 1/2008).

**3.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 26/2020**

Если вы приняли решение отражать переход на ФСБУ 26/2020 ретроспективно, вам нужно (п. 25 ФСБУ 26/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

* скорректировать остатки по счетам 08 "Вложения во внеоборотные активы", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
* при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности 1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте (п. 15 ПБУ 1/2008). |  |

По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 26/2020 скорректируйте:

* состав капитальных вложений. Например, спишите отраженную на счете 08 сумму затрат, понесенных на создание (приобретение) ОС, если точно известно, что затраты на этот актив формируют стоимость несущественных активов с учетом лимита, установленного организацией для всей их совокупности;
* фактические затраты на капитальные вложения. Например, исключите из фактических затрат на капитальные вложения стоимость продукции, полученной при пусконаладочных работах, продолжающихся на объекте капитальных вложений.

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 26/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Капитальные вложения уменьшены на расчетную стоимость материальных ценностей, полученных в процессе пусконаладочных работ, продолжающихся на объекте | 84 | 08 |
| Списаны капитальные вложения в объекты ОС, предполагаемая первоначальная стоимость которых формирует стоимость несущественных активов | 84 | 08 |
| В капитальные вложения включены материальные ценности, предназначенные для создания, улучшения и (или) восстановления ОС (если рабочим планом счетов организации предусмотрено применение счета 08 для учета всех активов, отвечающих условиям признания капитальных вложений) | 08 | 10,  07 |
| В капитальные вложения включены затраты, понесенные по незаконченным капитальным ремонтам | 08 | 84 |
| Уменьшены фактические затраты на капитальные вложения при приобретении (создании) ОС с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа на разницу между договорной стоимостью и приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату признания капитальных вложений в учете | 60 | 08 |
| Отражены проценты за длительную отсрочку (рассрочку) платежа за период с даты признания капитальных вложений в учете до даты перехода на применение ФСБУ 26/2020 | 84  (08) | 60 |

**3.1.1. Пример отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на ФСБУ 26/2020 ретроспективно**

Организация применяет ФСБУ 26/2020 с 1 января 2021 г.

Переход на применение ФСБУ 26/2020 организация отражает ретроспективно.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

* из состава капитальных вложений исключены затраты на объекты, которые являются несущественными активами.

На 31 декабря 2020 г. на счете 08 числился один такой объект (недоукомплектованный системный блок компьютера для руководителя отдела продаж) стоимостью 60 000 руб.

На 31 декабря 2019 г. в учете таких объектов не было;

* в 2020 г. при приобретении материальных ценностей, признаваемых капитальными вложениями на 31 декабря 2020 г., организации предоставлена длительная отсрочка по их оплате. Превышение договорной стоимости (без НДС) над приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату признания капитальных вложений в учете равно 120 000 руб. На эту сумму необходимо уменьшить величину капитальных вложений и кредиторскую задолженность поставщика материальных ценностей;
* проценты за длительную отсрочку платежа, подлежащие самостоятельному начислению организацией за период с даты принятия материальных ценностей к учету до 1 января 2021 г., - 43 000 руб. Капитальные вложения связаны с созданием объекта ОС, не являющегося инвестиционным активом согласно учетной политике организации.

Организация отражает капитальные вложения в бухгалтерском балансе по отдельной самостоятельно введенной строке "Капитальные вложения" в разд. I бухгалтерского баланса, а долгосрочную кредиторскую задолженность перед поставщиками - по самостоятельно введенной строке "Кредиторская задолженность" в разд. IV бухгалтерского баланса.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежегодно.

В учете организации 1 января 2021 г. сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списаны капитальные вложения в объект, являющийся несущественным активом | 84 | 08 | 60 000 |
| Уменьшены капитальные вложения и кредиторская задолженность поставщика на разницу между договорной (без НДС) и приведенной стоимостью материальных ценностей | 60 | 08 | 120 000 |
| Кредиторская задолженность перед поставщиком увеличена на сумму процентов за отсрочку платежа за период с момента приобретения материальных ценностей до 1 января 2021 г. | 84 | 60 | 43 000 |

В бухгалтерской отчетности за 2021 г. организации необходимо скорректировать сравнительные показатели.

В бухгалтерском балансе:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | АКТИВ |  |  |  |  |
|  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |  |
|  | Капитальные вложения | 1155 |  | -180 1 | - |
|  | Итого по разд. I | 1100 |  | -180 | - |
|  | БАЛАНС | 1600 |  | -180 | - |
|  | ПАССИВ |  |  |  |  |
|  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |  |  |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | -103 2 | - |
|  | Итого по разд. III | 1300 |  | -103 | - |
|  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  |
|  | Кредиторская задолженность | 1440 |  | -77 3 | - |
|  | Итого по разд. IV | 1400 |  | -77 | - |
|  | БАЛАНС | 1700 |  | -180 | - |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Показатель строки 1155 "Капитальные вложения" на 31 декабря 2020 г. надо уменьшить на 180 000 руб. (60 000 руб. + 120 000 руб.).  2 Показатель строки 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" надо уменьшить на 103 000 руб. (60 000 руб. + 43 000 руб.).  3 Показатель строки 1440 "Кредиторская задолженность" надо уменьшить на 77 000 руб. (120 000 руб. - 43 000 руб.). |  |

В отчете о финансовых результатах:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. |
|  | Коммерческие расходы | 2210 |  | (+60) |
|  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | -60 |
|  | Проценты к уплате | 2330 |  | (+43) |
|  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | -103 |
|  | Чистая прибыль (убыток) | 2400 |  | -103 |
|  | Совокупный финансовый результат периода | 2500 |  | -103 |

В отчете об изменениях капитала:

1. движение капитала

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого |
| Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3200 |  | () |  |  |  |  |
| За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  |
| Увеличение капитала - всего: | 3310 |  |  |  |  | -103 | -103 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |
| чистая прибыль | 3311 | X | X | X | X | -103 1 | -103 |
| Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | () |  |  | -103 | -103 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Чистую прибыль организации за 2020 г. надо уменьшить на 103 000 руб. (60 000 руб. + 43 000 руб.). В случае если в бухгалтерской отчетности за 2020 г. значится убыток, то его надо увеличить на 103 000 руб. |  |

1. корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. |
| за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов |
| Капитал - всего |  |  |  |  |  |
| до корректировок | 3400 |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики | 3410 | - | (103) | - | (103) |
| исправлением ошибок | 3420 |  |  |  |  |
| после корректировок | 3500 | - | (103) | - | (103) |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  |
| до корректировок | 3401 |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики | 3411 | - | (103) | - | (103) |
| исправлением ошибок | 3421 |  |  |  |  |
| после корректировок | 3501 | - | (103) | - | (103) |

1. чистые активы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| Чистые активы | 3600 |  | -103 | - |

Соответствующие корректировки надо внести в данные за 2020 г. в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г.

**3.2. Перспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 26/2020**

Вы вправе принять решение о переходе на применение ФСБУ 26/2020 перспективно (п. 26 ФСБУ 26/2020, п. 14 ПБУ 1/2008). В таком случае:

* применяйте новые правила учета только в отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих место после даты начала применения нового стандарта. Не корректируйте сформированные ранее данные бухгалтерского учета;
* при составлении бухгалтерской отчетности сравнительные показатели за предыдущие периоды не пересчитывайте.

**4. Какие изменения внести в учетную политику в связи с переходом на ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

В связи с началом применения ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 вам может потребоваться внести в учетную политику, в частности, следующую информацию:

* новые лимиты стоимости - для совокупности объектов ОС или для отдельного объекта ОС (п. 5 ФСБУ 6/2020). Отметим, Минфин России рекомендует устанавливать лимит для отдельных объектов ОС, а не для их группы (Письмо от 25.08.2021 N 07-01-09/68312);
* критерий существенности величины затрат на ремонты, технические осмотры, техническое обслуживание ОС, проводимые с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) (п. 10 ФСБУ 6/2020);
* классификационные виды и группы ОС, применяемые в организации (п. 11 ФСБУ 6/2020);
* условия и порядок ведения группового учета ОС (п. 7.4 ПБУ 1/2008);
* способ оценки после признания ОС в бухгалтерском учете - для каждой группы ОС (п. 13 ФСБУ 6/2020);
* периодичность переоценки и способы пересчета первоначальной стоимости ОС, отличных от инвестиционной недвижимости (п. п. 16, 17 ФСБУ 6/2020);
* способы списания сумм накопленной дооценки (п. 20 ФСБУ 6/2020);
* периодичность начисления амортизации ОС. Начислять амортизацию можно на конец каждого отчетного периода или на конец иного периода, не превышающего установленный в организации отчетный период;
* момент начала и прекращения начисления амортизации ОС (п. 33 ФСБУ 6/2020);
* способы начисления амортизации для каждой группы ОС (п. 34 ФСБУ 6/2020);
* формулу расчета суммы амортизации для способа уменьшаемого остатка (п. 35 ФСБУ 6/2020);
* порядок проверки элементов амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой пересмотр элементов амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020);
* порядок перехода на ФСБУ 6/2020 - ретроспективный или альтернативный (п. п. 48, 49 ФСБУ 6/2020);
* порядок перехода на ФСБУ 26/2020 - ретроспективный или перспективный (п. п. 25, 26 ФСБУ 26/2020).

Измененная учетная политика должна применяться с начала года, с которого вы переходите на новые стандарты (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Как начислять амортизацию по основным средствам при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Стоимость основных средств погашается посредством амортизации. Однако некоторые ОС не подлежат амортизации. При принятии ОС к бухгалтерскому учету установите элементы амортизации: срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Какие общие правила начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете**

Стоимость ОС погашается посредством амортизации (п. 27 ФСБУ 6/2020).

Амортизацию начисляйте по всем видам имущества, учтенного в составе ОС, за исключением (п. 28 ФСБУ 6/2020):

* инвестиционной недвижимости, учитываемой по переоцененной стоимости;
* ОС с неизменными потребительскими свойствами. К ним относят, например, земельные участки, объекты природопользования (водные объекты, недра и другие природные ресурсы), музейные предметы и коллекции;
* законсервированных и не используемых в деятельности организации объектов ОС, предназначенных для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации.

По другим временно не используемым и (или) законсервированным ОС начисляйте амортизацию в обычном порядке (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |
| --- |
| Начисляется ли амортизация по ОС, находящимся в запасе  По ОС, которые введены в эксплуатацию, но находятся в запасе (например, резервное оборудование для организации бесперебойного производственного процесса), амортизацию начисляйте в обычном порядке. Установите для таких ОС элементы амортизации с учетом особенностей режима их эксплуатации. |

Начинайте начислять амортизацию по объекту ОС с даты его признания в бухгалтерском учете. Допустимо начать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС, закрепив такой вариант в учетной политике (пп. "а" п. 33 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29, п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Наличие государственной регистрации не влияет на дату начала начисления амортизации по ОС в бухгалтерском учете. Исключение составляют случаи, когда государственная регистрация является необходимым условием для использования объекта по назначению.

|  |
| --- |
| Как начислять амортизацию по легковым автомобилям в бухгалтерском учете  Амортизацию по автомобилю начисляйте в обычном порядке с даты его признания в составе ОС или с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания. При этом допуск автомобиля к участию в дорожном движении и выпуск его на линию возможны только после государственной регистрации. В то же время на ее осуществление дается 10 дней со дня приобретения транспортного средства. Поэтому организация должна сама определить, с какого момента автомобиль становится пригодным к использованию в соответствии с намерениями руководства и с какого момента она начнет его эксплуатировать. Это решение будет определяющим для установления даты принятия автомобиля к учету в составе ОС и даты начала начисления амортизации по нему. |

Прекращайте начисление амортизации с даты списания объекта ОС с бухгалтерского учета. Но если вы установили в учетной политике, что начинаете начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС, то прекращайте начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС (пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008).

Амортизацию начисляйте независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде (п. 29 ФСБУ 6/2020). Делать вы это можете на конец установленного в вашей организации отчетного периода - ФСБУ 6/2020 не содержит требования об обязательном ежемесячном начислении амортизации.

Сумму амортизации рассчитайте таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость объекта ОС стала равна его ликвидационной стоимости (п. 32 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Обратите внимание: начисление амортизации нужно приостановить, когда балансовая стоимость объекта ОС будет равна или меньше его ликвидационной стоимости. А если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта ОС вновь станет меньше его балансовой стоимости, то начисление амортизации нужно возобновить (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**2. Как определять элементы амортизации объекта основных средств**

При признании объекта ОС в бухгалтерском учете определите следующие элементы амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* срок полезного использования;
* ликвидационную стоимость;
* способ начисления амортизации.

**2.1. Как установить срок полезного использования объекта основных средств для начисления амортизации в бухгалтерском учете**

Срок полезного использования (СПИ) объекта ОС может быть установлен (п. 8 ФСБУ 6/2020):

* как период, в течение которого его использование будет приносить экономические выгоды вашей организации. Рекомендуем установить его в месяцах, несмотря на то что ФСБУ 6/2020 не требует ежемесячного начисления амортизации;
* как количество продукции (объем работ в натуральном выражении), которое вы ожидаете получить от его использования. Установите его в штуках, квадратных метрах и т.п.

Определяйте СПИ исходя из (п. 9 ФСБУ 6/2020):

* ожидаемого периода эксплуатации ОС с учетом производительности, мощности объекта, нормативных, договорных ограничений, намерений руководства организации и др.;
* ожидаемого физического износа. Он зависит от режима и условий эксплуатации, периодичности ремонтов, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
* ожидаемого морального устаревания, например, в результате усовершенствования производственного процесса или изменения спроса на продукцию, производимую с помощью данного объекта;
* планов по замене ОС (техническому перевооружению).

|  |
| --- |
| Что такое срок полезного использования основного средства  Срок полезного использования основного средства в бухгалтерском учете - это, как правило, период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации (п. 8 ФСБУ 6/2020).  Сроком полезного использования основного средства для целей налогового учета признается период, в течение которого оно служит для выполнения целей деятельности организации (п. 1 ст. 258 НК РФ).  Несмотря на тождественность понятий, в бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования основного средства определяется по разным правилам. Например, в бухгалтерском учете СПИ может быть установлен в натуральных единицах измерения (штуках, тоннах и др.), как количество продукции, которое планируется получить (объем работ, который предполагается выполнить) при использовании основного средства. |

**2.2. Как определить ликвидационную стоимость объекта основных средств**

Ликвидационную стоимость объекта ОС определите как сумму, которую вы получили бы на текущий момент от его выбытия (включая стоимость оставшихся от выбытия материальных ценностей), за вычетом ожидаемых затрат на выбытие. При этом предполагается, что объект ОС находится в состоянии, характерном для момента окончания СПИ (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Определяйте ее для каждого объекта ОС при его признании в бухгалтерском учете (п. 37 ФСБУ 6/2020).

Ликвидационную стоимость принимайте равной нулю, если (п. 31 ФСБУ 6/2020):

* вы не ожидаете поступлений от выбытия объекта ОС по окончании СПИ, в том числе от продажи извлеченных из него материальных ценностей;
* ожидаемая сумма поступлений не является существенной;
* ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена.

**2.3. Как выбрать способ начисления амортизации**

Способ начисления амортизации устанавливается одинаковым для всех ОС, входящих в одну группу. Выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению экономических выгод от использования этой группы ОС (пп. "а" п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете такие (п. п. 35, 36 ФСБУ 6/2020):

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* пропорционально количеству продукции (объему работ).

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования для начисления амортизации ФСБУ 6/2020 не предусмотрен.

Первый или второй способ применяйте к ОС, для которых СПИ определили периодом, третий - когда СПИ установлен в натуральных единицах (штуках, тоннах и т.д.).

Выбранный способ начисления амортизации применяйте последовательно, от одного отчетного периода к другому, чтобы обеспечить сравнимость показателей бухгалтерской отчетности. Однако при изменении распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования ОС нужно изменить и способ начисления амортизации (пп. "б" п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |
| --- |
| Примеры определения элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, способа начисления амортизации)   * Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для равномерного выпуска продукции в течение 7 лет без существенных затрат на ремонт. По информации, предоставленной продавцом, аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 7 лет, продается за 400 000 руб. (без НДС), затраты на подготовку к продаже не предполагаются.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 84 месяца (7 лет);   + ликвидационная стоимость - 400 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный. * Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет, но через 3,5 года эксплуатации необходимо заменить некоторые узлы. Стоимость замены составит 1 500 000 руб. (без НДС). Завод-изготовитель выкупает аналогичное оборудование с изношенными узлами за 2 000 000 руб. (без НДС).   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 42 месяца (3,5 года);   + ликвидационная стоимость - 2 000 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный. * Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для выпуска продукции в течение 7 лет. При этом организация планирует максимальный выпуск продукции в течение первых 3 лет, а затем он будет постепенно снижаться из-за морального устаревания продукции, но спрос на нее все же будет все 7 лет. После окончания эксплуатации некоторые детали оборудования можно сдать в металлолом. На основе имеющейся информации по приему металлолома ожидаемая к поступлению сумма - 20 000 руб. (без НДС). При этом предполагаемые затраты на утилизацию (разборка и транспортировка) оцениваются в 19 000 руб. (без НДС).   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 84 месяца (7 лет);   + ликвидационная стоимость - 0 руб. (поскольку ожидаемые поступления от выбытия оборудования за вычетом затрат на выбытие (1 000 руб.) признаны организацией несущественными);   + способ начисления амортизации - способ уменьшаемого остатка. * Организация создала собственными силами уникальное оборудование стоимостью 5 000 000 руб. Ожидается, что оно будет использовано для выпуска 1 000 000 единиц продукции в течение периода более 12 месяцев без существенных затрат на ремонт. Организация не смогла определить, получит ли доход от выбытия оборудования после окончания его использования.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 1 000 000 единиц продукции;   + ликвидационная стоимость - 0 руб.;   + способ начисления амортизации - пропорционально количеству продукции. * Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет. Но планами руководства предусмотрено, что оборудование подлежит замене через 5 лет. На основании информации из открытых источников организация установила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 5 лет, можно продать за 900 000 руб.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 60 месяцев (5 лет);   + ликвидационная стоимость - 900 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный. |

Способ начисления амортизации, ликвидационную стоимость и СПИ пересматривайте в конце каждого года, а также при наступлении обстоятельств, которые влияют на них. Например, после улучшения или восстановления ОС (п. 37 ФСБУ 6/2020).

**3. Как применять разные способы начисления амортизации в бухгалтерском учете**

Формула расчета амортизации зависит от выбранного способа амортизации:

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* пропорционально количеству продукции (объему работ).

**3.1. Как начислять амортизацию линейным способом**

При линейном способе подлежащая амортизации стоимость объекта ОС погашается равномерно в течение всего СПИ.

Ежемесячную сумму амортизации рассчитайте по формуле (п. 35 ФСБУ 6/2020):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Если вы начисляете амортизацию на конец отчетного периода, то сумму амортизации за отчетный период можно определить, например, так:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации линейным способом  10 августа было готово к эксплуатации приобретенное организацией производственное оборудование первоначальной стоимостью 1 000 000 руб.  Элементы амортизации установлены следующие:   1. СПИ - 15 месяцев; 2. ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; 3. способ амортизации - линейный.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Оставшийся СПИ,  мес. | | Сентябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000) / 15 | 60 000,00 | 60 000,00 | 14 | | Октябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 60 000) / 14 | 60 000,00 | 120 000,00 | 13 | | Ноябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 120 000) / 13 | 60 000,00 | 180 000,00 | 12 | | Декабрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 180 000) / 12 | 60 000,00 | 240 000,00 | 11 | | Январь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 240 000) / 11 | 60 000,00 | 300 000,00 | 10 | | Февраль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 300 000) / 10 | 60 000,00 | 360 000,00 | 9 | | Март следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 360 000) / 9 | 60 000,00 | 420 000,00 | 8 | | Апрель следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 420 000) / 8 | 60 000,00 | 480 000,00 | 7 | | Май следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 480 000) / 7 | 60 000,00 | 540 000,00 | 6 | | Июнь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 540 000) / 6 | 60 000,00 | 600 000,00 | 5 | | Июль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 600 000) / 5 | 60 000,00 | 660 000,00 | 4 | | Август следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 660 000) / 4 | 60 000,00 | 720 000,00 | 3 | | Сентябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 720 000) / 3 | 60 000,00 | 780 000,00 | 2 | | Октябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 780 000) / 2 | 60 000,00 | 840 000,00 | 1 | | Ноябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 840 000) / 1 | 60 000,00 | 900 000,00 | 0 |   На конец срока амортизации (через 15 месяцев) балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости - 100 000 руб. (1 000 000 руб. - 900 000 руб.). |

**3.2. Как начислять амортизацию способом уменьшаемого остатка**

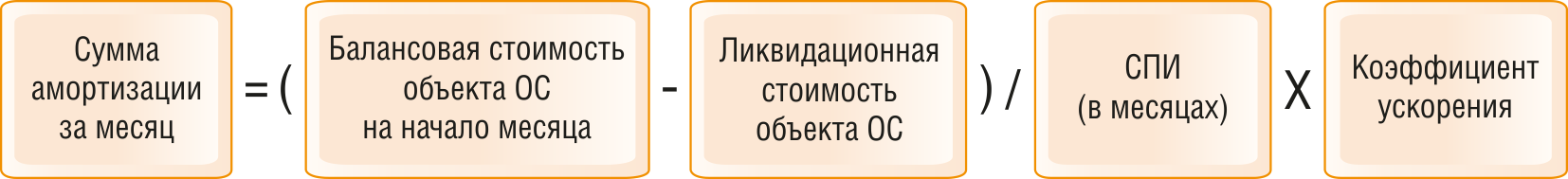
Способ уменьшаемого остатка позволяет списать большую часть стоимости объекта ОС в начале его эксплуатации, поскольку предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды по мере истечения его СПИ (п. 35 ФСБУ 6/2020).

Формулу расчета суммы амортизации определите самостоятельно так, чтобы:

* сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду (п. 35 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29);
* на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта ОС были равны (п. 32 ФСБУ 6/2020).

Применение ускоренной амортизации в бухгалтерском учете ФСБУ 6/2020 прямо не предусмотрено. Однако при определении формулы для расчета амортизации способом уменьшаемого остатка вы можете применять коэффициент ускорения.

Например, для ежемесячного начисления амортизации способом уменьшаемого остатка могут применяться такие формулы:

1) 

2) Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Порядок погашения остатка стоимости объекта ОС, образующегося в конце СПИ, организация определяет самостоятельно. Она утверждает данный порядок в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 35 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008, Письмо Минфина России от 29.01.2008 N 07-05-06/18).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 1  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 3.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В учетной политике организация установила, что для равномерного списания амортизации в последних 4 месяцах СПИ общая формула расчета амортизации не применяется. В каждом из них амортизация начисляется в размере 1/4 от разности между балансовой и ликвидационной стоимостью так, чтобы балансовая стоимость оборудования стала равна его ликвидационной стоимости.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | N п/п | Период | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Балансовая стоимость минус ликвидационная стоимость,  руб. | | 1 | Сентябрь текущего года | 180 000,00  ((1 000 000 - 100 000) / 15 x 3) | 180 000,00 | 720 000,00  (1 000 000 - 180 000 - 100 000) | | 2 | Октябрь текущего года | 144 000,00  (720 000 / 15 x 3) | 324 000,00  (180 000 + 144 000) | 576 000,00  (1 000 000 - 324 000 - 100 000) | | 3 | Ноябрь текущего года | 115 200,00  (576 000 / 15 x 3) | 439 200,00  (324 000 + 115 200) | 460 800,00  (1 000 000 - 439 200 - 100 000) | | 4 | Декабрь текущего года | 92 160,00 | 531 360,00 | 368 640,00 | | 5 | Январь следующего года | 73 728,00 | 605 088,00 | 294 912,00 | | 6 | Февраль следующего года | 58 982,40 | 664 070,40 | 235 929,60 | | 7 | Март следующего года | 47 185,92 | 711 256,32 | 188 743,68 | | 8 | Апрель следующего года | 37 748,74 | 749 005,06 | 150 994,94 | | 9 | Май следующего года | 30 198,99 | 779 204,04 | 120 795,96 | | 10 | Июнь следующего года | 24 159,19 | 803 363,24 | 96 636,76 | | 11 | Июль следующего года | 19 327,35  (96 636,76 / 15 x 3) | 822 690,59  (803 363,24 + 19 327,35) | 77 309,41  (1 000 000 - 822 690,59 - 100 000) | | 12 | Август следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 842 017,94  (822 690,59 + 19 327,35) | 57 982,06  (1 000 000 - 842 017,94 - 100 000) | | 13 | Сентябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 861 345,29  (842 017,94 + 19 327,35) | 38 654,71  (1 000 000 - 861 345,29 - 100 000) | | 14 | Октябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 880 672,65  (861 345,29 + 19 327,35) | 19 327,35  (1 000 000 - 880 672,65 - 100 000) | | 15 | Ноябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 900 000,00  (880 672,65 + 19 327,35) | 0,00  (1 000 000 - 900 000 - 100 000) | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 2  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 1,9.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В учетной политике организация установила, что в последний месяц начисления амортизации общая формула расчета амортизации не применяется - списывается оставшееся на начало месяца превышение балансовой стоимости оборудования над его ликвидационной стоимостью.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости, руб. | Оставшийся срок полезного использования, мес. | | 1-й месяц | 114 000,00  ((1 000 000 - 100 000) / 15 x 1,9) | 114 000,00 | 786 000,00  (1 000 000 - 100 000 - 114 000) | 14 | | 2-й месяц | 106 671,43  (786 000 / 14 x 1,9) | 220 671,43  (114 000 + 106 671,43) | 679 328,57  (786 000 - 220 671,43) | 13 | | 3-й месяц | 99 286,48 | 319 957,91 | 580 042,09 | 12 | | 4-й месяц | 91 840,00 | 411 797,91 | 488 202,09 | 11 | | 5-й месяц | 84 325,82 | 496 123,73 | 403 876,28 | 10 | | 6-й месяц | 76 736,49 | 572 860,22 | 327 139,78 | 9 | | 7-й месяц | 69 062,84 | 641 923,06 | 258 076,94 | 8 | | 8-й месяц | 61 293,27 | 703 216,33 | 196 783,67 | 7 | | 9-й месяц | 53 412,71 | 756 629,04 | 143 370,96 | 6 | | 10-й месяц | 45 400,80 | 802 029,85 | 97 970,15 | 5 | | 11-й месяц | 37 228,66 | 839 258,50 | 60 741,50 | 4 | | 12-й месяц | 28 852,21 | 868 110,71 | 31 889,29 | 3 | | 13-й месяц | 20 196,55 | 888 307,26 | 11 692,74 | 2 | | 14-й месяц | 11 108,10 | 899 415,36 | 584,64 | 1 | | 15-й месяц | 584,64 | 900 000,00 | 0,00 | 0 | |

**3.3. Как начислять амортизацию пропорционально количеству продукции (объему работ)**

Метод заключается в том, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта ОС между периодами пропорционально выпуску продукции (объему работ в натуральном выражении) (п. 36 ФСБУ 6/2020).

При применении данного способа месячную сумму амортизации рассчитайте по формуле (п. 36 ФСБУ 6/2020):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

*Обратите внимание*: при применении данного способа нельзя определять сумму амортизации на основе величины выручки или иных поступлений от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного ОС (п. 36 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации пропорционально количеству продукции (объему работ)  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Ожидается, что это оборудование выпустит 180 000 единиц готовой продукции за период более 12 месяцев. Ликвидационная стоимость определена в размере 100 000 руб.  Фактический выпуск продукции составил:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Период | Количество, шт. | Период | Количество, шт. | | Август текущего года | 2 000 | Апрель следующего года | 15 000 | | Сентябрь текущего года | 7 000 | Май следующего года | 15 000 | | Октябрь текущего года | 10 000 | Июнь следующего года | 11 000 | | Ноябрь текущего года | 15 000 | Июль следующего года | 10 000 | | Декабрь текущего года | 15 000 | Август следующего года | 10 000 | | Январь следующего года | 15 000 | Сентябрь следующего года | 7 000 | | Февраль следующего года | 20 000 | Октябрь следующего года | 5 000 | | Март следующего года | 20 000 | Ноябрь следующего года | 3 000 | |  |  | Итого | 180 000 |   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно.  Амортизация начисляется с даты признания ОС в бухгалтерском учете.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Оставшийся ожидаемый выпуск, шт. | | Август текущего года | (1 000 000 - 100 000) x 2 000 / 180 000 | 10 000,00 | 10 000,00 | 178 000 | | Сентябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 10 000) x 7 000 / 178 000 | 35 000,00 | 45 000,00 | 171 000 | | Октябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 45 000) x 10 000 / 171 000 | 50 000,00 | 95 000,00 | 161 000 | | Ноябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 95 000) x 15 000 / 161 000 | 75 000,00 | 170 000,00 | 146 000 | | Декабрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 170 000) x 15 000 / 146 000 | 75 000,00 | 245 000,00 | 131 000 | | Январь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 245 000) x 15 000 / 131 000 | 75 000,00 | 320 000,00 | 116 000 | | Февраль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 320 000) x 20 000 / 116 000 | 100 000,00 | 420 000,00 | 96 000 | | Март следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 420 000) x 20 000 / 96 000 | 100 000,00 | 520 000,00 | 76 000 | | Апрель следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 520 000) x 15 000 / 76 000 | 75 000,00 | 595 000,00 | 61 000 | | Май следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 595 000) x 15 000 / 61 000 | 75 000,00 | 670 000,00 | 46 000 | | Июнь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 670 000) x 11 000 / 46 000 | 55 000,00 | 725 000,00 | 35 000 | | Июль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 725 000) x 10 000 / 35 000 | 50 000,00 | 775 000,00 | 25 000 | | Август следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 775 000) x 10 000 / 25 000 | 50 000,00 | 825 000,00 | 15 000 | | Сентябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 825 000) x 7 000 / 15 000 | 35 000,00 | 860 000,00 | 8 000 | | Октябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 860 000) x 5 000 / 8 000 | 25 000,00 | 885 000,00 | 3 000 | | Ноябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 885 000) x 3 000 / 3 000 | 15 000,00 | 900 000,00 | 0 |   На конец срока амортизации балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости - 100 000 руб. (1 000 000 руб. - 900 000 руб.). |

|  |
| --- |
| Как начислять в бухгалтерском учете амортизацию по ОС, бывшим в употреблении  Амортизацию по ОС, бывшим в употреблении, начисляйте в общем порядке.  Никаких специальных положений относительно определения срока полезного использования ОС, бывших в употреблении, ФСБУ 6/2020 не содержит.  Поэтому срок полезного использования уже бывшего в эксплуатации ОС в бухгалтерском учете назначайте исходя из общих принципов, приняв во внимание техническое состояние объекта на момент его принятия к учету. |

**4. Как начисление амортизации по основным средствам отражать в бухгалтерском учете**

Накопленную амортизацию по ОС учитывайте на счете 02 "Амортизация основных средств" (п. 39 ФСБУ 6/2020, Инструкция по применению Плана счетов).

Начисление амортизации по ОС отражайте записью по кредиту счета 02.

Сумму начисленной амортизации включите:

* в стоимость незавершенного производства, когда ОС используется в обычных видах деятельности (пп. "г" п. 23 ФСБУ 5/2019 "Запасы");
* в стоимость внеоборотного актива, если ОС используется для создания или приобретения этого актива (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", п. 23 Положения N 34н);
* в прочие расходы - в иных случаях (п. 4 ПБУ 10/99). Например, в прочие расходы относят амортизацию ОС, временно не используемого в обычной деятельности организации и в связи с этим переданного в аренду.

Бухгалтерские записи могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ОС | 20 (23, 25, 26,  44, 08, 91-2  и др.) | 02 |

**ФСБУ 27/2021: основные изменения в работе с документами с 2022 г.**

**Порядок оформления первичных документов** остается прежним. Стандарт только поясняет некоторые правила.

Дату составления первичного документа определяют по дате подписания. Если документ оформили не сразу, дополнительно указывают дату операции, которую он фиксирует (п. 2 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

Электронные документы можно подписывать ЭЦП любого вида, если дополнительные требования не установлены другими НПА. Например, для УПД обязательна квалифицированная электронная подпись (п. 17 ФСБУ 27/2021).

**Введено новое понятие - оправдательный документ**. Это любой документ, содержащий информацию о факте хозяйственной жизни. Примеры: договор с контрагентом, решение суда или ИФНС.

Оправдательный документ можно использовать как первичный, если в нем есть все обязательные реквизиты. Если реквизитов не хватает, надо оформить отдельный первичный документ со ссылкой на оправдательный. Например, если в транспортной накладной нет стоимости перевозки, нужен акт на перевозку с реквизитами этой накладной (п. п. 8, 9 ФСБУ 27/2021).

**Сформулированы общие требования к регистрам бухучета.** Регистры распространенных бухгалтерских программ соответствуют всем этим требованиям.

**Изменены правила исправления документов** - бумажную первичку можно исправлять только корректурным способом, вручную зачеркнув ошибку и написав верные данные (п. 21 ФСБУ 27/2021).

Для исправления электронного документа оформите новый (п. 20 ФСБУ 27/2021).

Для исправления ошибки в регистре можно сделать дополнительную запись - дополняющую сумму ошибочной записи до нужной величины. Для уменьшения суммы применяют способ сторно (п. 8 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

**Как организовать документооборот для целей бухгалтерского учета по ФСБУ 27/2021**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Организуйте документооборот так, чтобы факты хозяйственной жизни своевременно отражались в бухгалтерском учете. Для этого разработайте и утвердите график документооборота. Утвердить его можно в составе приложений к учетной политике. Это следует из ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете". Он обязателен с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше.  За нарушение правил ведения бухгалтерского учета предусмотрена ответственность. |  |

**1. Как оформлять первичные учетные документы**

**К документам бухгалтерского учета относят** первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

**Первичным учетным документом** оформляется каждый факт хозяйственной жизни: хозяйственная операция, сделка и др. (ч. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете). Можно составлять один документ по нескольким связанным фактам хозяйственной жизни (пп. "а" п. 9 ФСБУ 27 /2021). Например, путевой лист грузового автомобиля предназначен для того, чтобы оформить перевозку груза, рассчитать заработную плату водителю за время перевозки, определить количество топлива, использованного при перевозке.

В качестве первичных учетных документов вы можете использовать документы, составленные в процессе деятельности организации. К ним относятся гражданско-правовые договоры с контрагентами, приказы о приеме на работу или об увольнении, кассовые чеки, авансовые отчеты и др. Важно, чтобы эти документы удовлетворяли всем требованиям к содержанию и оформлению первичных учетных документов.

**Формы первичных учетных документов, применяемые в организации**, определяет руководитель. Ему представляет эти формы должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Формы первичных учетных документов вы можете разработать самостоятельно или использовать унифицированные.

**Составьте первичный учетный документ** при совершении факта хозяйственной жизни. Если это невозможно - сразу после его окончания (ч. 3 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Допускается формировать такие документы с определенной периодичностью (сутки, неделя, месяц, квартал). При этом надо составлять их на отчетную дату. Оформляйте таким образом (пп. "б" п. 9 ФСБУ 27/2021):

* длящиеся факты хозяйственной жизни: начисление процентов по займам, амортизацию активов и т.п.;
* повторяющиеся факты хозяйственной жизни: поставку товаров партиями в разные даты по одному долгосрочному договору и др.

Обязательными являются формы первичных учетных документов, утвержденные уполномоченными органами в соответствии с законодательством. В их числе некоторые формы учета кассовых операций и транспортная накладная.

**1.1. Какие есть требования к содержанию и оформлению первичных учетных документов**

Первичные учетные документы должны содержать **обязательные реквизиты**, приведенные в ч. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. К ним относятся, в частности:

* наименование документа;
* дата составления документа, то есть дата его подписания (пп. "а" п. 8 ФСБУ 27/2021).

Помимо этой даты надо указать и дату совершения факта хозяйственной жизни, если они различаются (пп. "б" п. 8 ФСБУ 27/2021);

* наименование организации, составившей документ;
* содержание факта хозяйственной жизни.

Если одним первичным учетным документом оформлено нескольких связанных фактов хозяйственной жизни, то приведите содержание всех этих фактов (пп. "а" п. 9 ФСБУ 27/2021).

Если первичный учетный документ составляется на основании другого (оправдательного) документа, в котором содержится информация о факте хозяйственной жизни, укажите на этот оправдательный документ (пп. "в" п. 8 ФСБУ 27/2021).

В первичный учетный документ можно включать дополнительные реквизиты (п. 12 ФСБУ 27/2021).

**Перечень лиц, которые вправе подписывать первичные учетные документы**, устанавливает руководитель организации (п. 16 ФСБУ 27/2021).

**Составить первичный учетный документ** вы можете как в бумажной, так и в электронной форме (ч. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Если вы создаете документы на бумажном носителе, записи в них производите средствами, которые обеспечивают сохранность записей в течение установленного срока хранения документов (п. 13 ФСБУ 27/2021). Это могут быть чернила, шариковая ручка.

При составлении документов в электронном виде необходимо обеспечить возможность изготовления их копий на бумажном носителе. Электронные документы подписывайте электронной подписью с учетом требований Закона об электронной подписи. Виды электронных подписей согласуйте с другими участниками электронного взаимодействия (п. п. 14, 17 ФСБУ 27/2021).

В общем случае первичные учетные документы составляются **на русском языке**. Документ на иностранном языке должен содержать построчный перевод на русский язык. Исключение - ситуация, когда организация ведет деятельность в иностранном государстве и по его законодательству документы составляются на ее языке. В этом случае построчно переводится только регистр (п. п. 5, 6 ФСБУ 27/2021).

Своевременно оформить первичные учетные документы, передать их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, обеспечить достоверность содержащихся в них данных должны те, кто составил и подписал данные документы (п. 30 ФСБУ 27/2021).

За несоблюдение названных требований организацию и ее руководителя могут привлечь к ответственности.

**2. Как вести регистры бухгалтерского учета**

**Регистр бухгалтерского учета** - это документ, предназначенный для регистрации и накопления данных об объектах бухучета, содержащихся в первичных учетных документах. Регистрацию надо вести на систематической основе в хронологическом порядке (ч. 1 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете, п. 10 ФСБУ 27/2021). К регистрам бухучета относятся оборотно-сальдовая ведомость, журналы-ордера, главная книга и др.

Формы регистров бухгалтерского учета определяет руководитель организации. Ему представляет эти формы должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 5 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

**Регистры бухгалтерского учета должны содержать обязательные реквизиты**, приведенные в ч. 4 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете. К ним относятся, в частности:

* наименование регистра;
* наименование организации, составившей регистр;
* даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который он составлен;
* хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухучета.

**Перечень лиц, которые вправе подписывать регистры бухгалтерского учета**, устанавливает руководитель организации (п. 16 ФСБУ 27/2021).

**Составлять регистры бухгалтерского учета** вы можете на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа (ч. 6 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

Записи в регистрах производите в рублях независимо от валюты факта хозяйственной жизни и (или) места ведения деятельности. Если стоимость объекта бухучета выражена в иностранной валюте, записи в регистрах делайте одновременно в такой валюте и в рублях (п. 7 ФСБУ 27/2021).

**Система регистров бухгалтерского учета должна обеспечивать,** в частности (п. 10 ФСБУ 27/2021):

* полноту информации - получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям;
* системность информации - взаимосвязь хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета, учетной и отчетной информации;
* обоснованность учетных записей - соответствие данным первичных учетных документов;
* достоверность информации - полноту и точность представления объектов бухучета.

**3. Как исправлять первичные учетные документы и регистры бухучета**

**Допустимо исправлять все первичные документы**. Исключением являются случаи, когда по законодательству РФ или установленным в соответствии с ним правилам вносить исправления запрещено. Это касается, например, кассовых документов (ч. 7 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, пп. 4.7 п. 4 Указания N 3210-У).

Если вы допустили ошибку при составлении кассового документа, его надо оформить заново.

**Порядок внесения исправлений** в первичные учетные документы установлен п. п. 19 - 21 ФСБУ 27/2021. Он зависит от формы составления документа.

В **электронный документ** вы можете внести исправление, создав новый электронный документ. В нем должно быть указано, что он составлен взамен первоначального.

В **документ на бумажном носителе** исправление вносите так: зачеркните ошибочный текст или сумму, сделайте корректную запись над зачеркнутым, добавьте надпись "Исправлено". Зачеркивайте чертой так, чтобы можно было прочитать ошибочный текст или сумму.

**Важно!** Запрещены исправления в виде подчисток: замазывания, стирания и т.п.

Все исправления независимо от формы составления документа и способа исправления должны содержать:

* дату исправления;
* должности лиц, составивших первичный учетный документ;
* подписи (электронные подписи в электронных документах) этих лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример внесения исправления в первичный учетный документ  При проверке требования-накладной по форме N М-11 бухгалтер ООО "Альфа" обнаружил ошибку в наименовании материальных ценностей: вместо "М-400-Д20" было ошибочно указано "М-500-А10". В связи с этим 13.07.2021 в требование-накладную внесены исправления: зачеркнуто "М-500-А10", внесена верная запись - "М-400-Д20", добавлена надпись "Исправлено", дата исправления. Исправления заверены лицами, составившими требование-накладную: Красиным О.С. и Сидоровым Р.С.   |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Корреспондирующий счет | | Материальные ценности | | Единица измерения | | Количество | | Цена, руб. коп. | Сумма без учета НДС, руб. коп. | Порядковый номер по складской картотеке | | счет, субсчет | код аналитического учета | наименование | номенклатурный номер | код | наименование | затребовано | отпущено |  |  |  | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | | 20 | Заказ 48 | Цемент М-400-Д20  -М-500-А10-  (заводская упаковка, 50 кг) | ЦМ400Д20 | 796 | шт. | 6 | 6 | 140,00 | 840,00 | 070 | | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |   "Исправлено" 13.07.2022  Кладовщик *Красин* / О.С. Красин  Бригадир *Сидоров* / Р.С. Сидоров |

**Порядок внесения исправлений в регистры бухгалтерского учета** такой же, как для первичных учетных документов. Кроме того, для исправления можете производить сторнировочные или дополнительные записи по счетам бухгалтерского учета (п. 22 ФСБУ 27/2021).

**4. Как составить график документооборота**

Руководитель должен организовать документооборот так, чтобы он обеспечивал (п. п. 28, 29 ФСБУ 27/2021):

* своевременное отражение в бухгалтерском учете объектов учета, в том числе передачу первичных учетных документов для регистрации данных в регистрах бухучета и составления на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* предотвращение несанкционированного доступа к документам бухучета.

ФСБУ 27/2021 не устанавливает, в частности, процедуру проверки первичных учетных документов в бухгалтерии, требования к разработке и оформлению графика документооборота. Вместе с тем руководитель может принять решение о составлении такого графика, предусмотрев в нем ответственного за проверку и ее срок. Это следует из пп. "в" п. 11 Информационного сообщения Минфина России от 10.06.2021 N ИС-учет-33.

**График документооборота вы можете оформить** и утвердить в качестве одного из приложений к учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

В отношении каждого вида первичного учетного документа в графике документооборота предусмотрите, как минимум, следующую информацию:

* ответственного за составление документа и срок его составления;
* количество экземпляров составляемого документа;
* ответственного за проверку документа и срок проверки;
* ответственного за обработку документа и срок обработки;
* ответственного за передачу документа в архив и срок передачи.

**Приложение N 3 к учетной политике ООО "Лучик"**

**График документооборота**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Наименование первичного документа | Составление документа | | | | Представление и проверка | | | | | Обработка документа | | Передача в архив (срок, ответственный за передачу (должность)) | Примечание |
| Срок составления | Количество экземпляров | Ответственный за составление (должность) | Ответственный за оформление (должность) | Срок представления | Ответственный за проверку (должность) | | Срок проверки и передачи на обработку | | Срок обработки | Ответственный за обработку (должность) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | | 9 | | 10 | 11 | 12 | 13 |
| **1. Кассовые документы** | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.1 | Расходный кассовый ордер (форма КО-2) | В день выдачи наличных денежных средств | 1 | Бухгалтер-кассир | Главный бухгалтер | В день составления | Главный бухгалтер | | В день представления | | В течение 1 рабочего дня со дня получения документа на обработку | Работник бухгалтерии | По истечении 6 месяцев после завершения отчетного года, к которому относится документ, работник бухгалтерии |  |
| 1.2 | Авансовый отчет (форма АО-1) | В течение 3 рабочих дней со дня возвращения из командировки или получения денег под отчет на хозяйственные нужды | 1 | Подотчетное лицо | Бухгалтер | В день составления | Главный бухгалтер | | В день представления | | В течение 1 рабочего дня со дня получения документа на обработку | Работник бухгалтерии | По истечении 6 месяцев после завершения отчетного года, к которому относится документ, работник бухгалтерии |  |
| ... |  |  |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |
| **2. Документы по учету труда и заработной платы** | | | | | | | | | | | | | | |
| 2.1 | Табель учета рабочего времени (форма Т-13) | Ежедневно в течение месяца | 1 | Табельщик | Руководитель подразделения | 1-й рабочий день следующего месяца | Работник бухгалтерии | | В день представления | | В течение 3 рабочих дней со дня получения документа на обработку | Работник бухгалтерии | По истечении 6 месяцев после завершения отчетного года, к которому относится документ, работник отдела кадров |  |
| ... |  |  |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |
| **3. Документы по учету ГСМ** | | | | | | | | | | | | | | |
| 3.1 | Путевой лист легкового автомобиля | В день выполнения рейса | 1 | Водитель | Руководитель транспортного цеха | На следующий рабочий день | | Работник бухгалтерии | | В день представления | В течение 2 рабочих дней со дня получения документа на обработку | Работник бухгалтерии | По истечении 6 месяцев после завершения отчетного года, к которому относится документ, работник бухгалтерии |  |
| ... |  |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |
| **4. Документы по продажам** | | | | | | | | | | | | | | |
| 4.1 | Товарная накладная (форма ТОРГ-12) | В день отгрузки товаров | 2 (1-й для бухгалтерии, 2-й для покупателя) | Менеджер по продажам | Заведующий складом | В день подписания товарной накладной грузополучателем | | Работник бухгалтерии | | В день представления | В течение 2 рабочих дней со дня получения документа на обработку | Работник бухгалтерии | По истечении 6 месяцев после завершения отчетного года, к которому относится документ, работник бухгалтерии |  |
|  | ... |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |

**5. Какая ответственность предусмотрена за нарушение правил ведения бухгалтерского учета**

**Налоговая ответственность предусмотрена** за отсутствие первичных документов, регистров бухучета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение фактов хозяйственной жизни в бухучете. Это грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. За это предусмотрен штраф (ст. 120 НК РФ):

* 10 000 руб. - если нарушение совершено в одном налоговом периоде и не привело к занижению налоговой базы (базы для начисления страховых взносов);
* 30 000 руб. - если нарушение совершено в двух и более налоговых периодах и не привело к занижению налоговой базы (базы для начисления страховых взносов);
* 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 руб. - если нарушение повлекло занижение налоговой базы (базы для начисления страховых взносов).

**Административная ответственность предусмотрена** за грубое нарушение требований к бухучету, в том числе к бухгалтерской отчетности. За это предусмотрены (ст. 15.11 КоАП РФ):

* штраф от 5 000 до 10 000 руб.;
* штраф от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет - если правонарушение совершено повторно.

**К ответственности могут привлечь** директора, главного бухгалтера или иное должностное лицо организации. Это зависит от того, кто был ответственным за ведение бухучета и отражение операции, данные которой оказались искажены.

Не привлекут к ответственности лицо, которое обязано вести бухучет, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по его ведению, если показатели бухгалтерской отчетности исказились из-за того, что третьи лица (примечание 1.1 к ст. 15.11 КоАП РФ):

* составили первичные учетные документы, не соответствующие фактам хозяйственной жизни;
* не передали или несвоевременно передали первичные документы.

**Учетная политика изменения 2020 года.**

В июле 2017 года были сделаны важные поправки в нормативных документах, регулирующих сферу бухгалтерского учета. В частности, Федеральным законом от 18.07.2017 N 160-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 160-ФЗ) был уточнен статус российских ПБУ <1>, а Приказом Минфина России от 28.04.2017 N 69н <2> (далее - Приказ N 69н) изменены и дополнены отдельные положения ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации". Какие именно поправки внесены, рассмотрим в данном материале.

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

<1> Поправки вступили в силу 19.07.2017.

<2> Поправки вступили в силу 06.08.2017.

**Изменена структура нормативного регулирования**

**сферы бухучета**

Частью 1 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) к документам в области регулирования бухгалтерского учета до недавнего времени относились федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации и стандарты экономического субъекта (организации).

Законом N 160-ФЗ названная норма дополнена новым п. 2.1, благодаря которому указанный перечень документов был дополнен нормативными актами ЦБ РФ. В соответствии со ст. 21 Закона N 402-ФЗ структура нормативных документов (помимо нормативных актов - законов и кодексов), регулирующих сферу бухгалтерского учета, теперь иная (см. схему 1 на с. 34).

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

│ Виды нормативных документов, регулирующих сферу │

│ бухгалтерского учета │

└─┬───────────┬────────────────┬────────────────┬──────────────┬─┘

\│/ \│/ \│/ \│/ \│/

┌─────┴─────┐┌────┴─────┐┌─────────┴────────┐┌──────┴─────┐┌───────┴──────┐

│Федеральные││Отраслевые││ ││ ││ Стандарты │

│ стандарты ││ стандарты││ Акты ЦБ РФ ││Рекомендации││экономического│

│ ││ ││ ││ ││ субъекта │

└─────┬─────┘└────┬─────┘└─────────┬────────┘└──────┬─────┘└───────┬──────┘

\│/ \│/ \│/ \│/ \│/

┌─────┴───────────┴─────┐┌─────────┴────────┐┌──────┴─────┐┌───────┴──────┐

│ Обязательны ││ Применяются ││ Применяются││ Применяются │

│к применению, если иное││ кредитными ││субъектами в││ только │

│ не установлено этими ││ и некредитными ││добровольном││ у конкретного│

│ стандартами ││ финансовыми ││ порядке ││ субъекта │

│ ││ организациями ││ ││ │

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

**Схема 1**

Частью 15 ст. 21 Закона N 402-ФЗ установлена иерархия вышеупомянутых документов (показана на схеме 2 (см. с. 34)). Законом N 160-ФЗ в нее тоже внесены поправки.

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

│1. Федеральные стандарты │ │Не должны противоречить Закону N 402-ФЗ │

└──────────────┬────────────┘ └────────────────────────────────────────┘

\│/

┌──────────────┴────────────┐ ┌────────────────────────────────────────┐

│2. Отраслевые стандарты и │ │Не должны противоречить федеральным │

│нормативные акты ЦБ РФ │ │стандартам <\*> │

└──────────────┬────────────┘ └────────────────────────────────────────┘

\│/

┌──────────────┴────────────┐ ┌────────────────────────────────────────┐

│3. Рекомендации │ │Не должны противоречить федеральным и │

└──────────────┬────────────┘ │отраслевым стандартам, а также │

\│/ │нормативным актам ЦБ РФ (для кредитных │

┌──────────────┴────────────┐ │организаций) │

│4. Стандарты организаций │ │ │

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

**Схема 2**

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

<\*> Исключение из данного правила сделано в отношении ПБУ, признанных Законом N 160-ФЗ федеральными стандартами, а также нормативных актов ЦБ РФ (новая ч. 1.1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ).

**Действующие ПБУ стали федеральными стандартами**

Закон N 402-ФЗ, которым было введено понятие "федеральный стандарт", применяется с 01.01.2013. Но на момент ввода его в действие в России не было утверждено ни одного федерального стандарта, которые по замыслу законодателя со временем должны были заменить ПБУ. Началась работа в этом направлении (было разработано несколько таких стандартов). Но Минфин несколько раз переносил сроки их утверждения. Очередной перенос был осуществлен недавним Приказом Минфина России от 07.06.2017 N 85н.

Согласно предполагаемому графику ввода в действие федеральных стандартов два первых таких стандарта ("Запасы" и "Нематериальные активы") финансисты планируют ввести в действие только с 2019 года, а в течение двух следующих лет (с 2020 и 2021 годов) - еще 12 стандартов. Федеральные стандарты должны устанавливать как общие требования к бухгалтерскому учету, которые должны применять все экономические субъекты независимо от вида экономической деятельности (эти требования показаны на схеме), так и специальные требования к учету в отдельных отраслях (ч. 3 и 4 ст. 21 Закона N 402-ФЗ). Особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности подлежат определению в отраслевых стандартах (ч. 5 ст. 21 Закона N 402-ФЗ).

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

│ Федеральными стандартами устанавливаются... │

├─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

├──>│...определения и признаки объектов учета, порядок их классификации, │

│ │условия их принятия к учету и списания в учете │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

├──>│...допустимые способы денежного измерения объектов учета │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

├──>│...порядок пересчета стоимости объектов учета, выраженной │

│ │в иностранной валюте, в валюту РФ │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ │...требования к учетной политике (в том числе к определению условий │

├──>│ее изменения), инвентаризации активов и обязательств, документам │

│ │и документообороту │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

├──>│...план счетов и порядок его применения │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ │...состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой│

│ │в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм │

├──>│этой отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу │

│ │и отчету о финансовых результатах и состав приложений к │

│ │бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ │...условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает │

├──>│достоверное представление о финансовом положении экономического │

│ │субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности │

│ │и движении денежных средств за отчетный период │

│ └─────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ │...упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая │

└──>│упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических │

│субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии │

│с Законом N 402-ФЗ │

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

Отсутствие (в настоящее время) обязательных к применению нормативных документов законодатель предложил заменить действующими стандартами, придав им (очевидно, в качестве временной меры) статус федеральных. Соответствующие поправки на этот счет в ст. 30 Закона N 402-ФЗ были внесены Законом N 160-ФЗ.

Таким образом, с 19.07.2017 действующие на территории РФ 24 ПБУ, утвержденные в период с 01.10.1998 по 01.01.2013, признаны федеральными стандартами. Их полный перечень приведен в Информационном сообщении Минфина России от 26.07.2017 N ИС-учет-8.

Сама по себе подобная новация, по сути, не должна была оказать какого-либо существенного влияния на деятельность экономических субъектов, ведь последним, как и прежде, надлежит руководствоваться в работе правилами, утвержденными ставшими уже привычными ПБУ. Но! В свете поправок, внесенных Приказом N 69н в стандарт, который определяет базовые принципы формирования учетной политики - главного бухгалтерского документа любого экономического субъекта, новый статус ПБУ уже нельзя расценивать как формальную "смену вывески" нормативного документа. Почему? Поясним далее.

**Что изменится в правилах формирования учетной политики?**

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Причем это выбор не только способа первичного наблюдения, стоимостного измерения, но и способов как текущей группировки, так и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2). Сформировать свою учетную политику для целей ведения бухгалтерского учета и утвердить ее должен каждый экономический субъект исходя из правил, установленных ПБУ 1/2008.

Как упоминалось ранее, Приказом N 69н в названный стандарт внесен ряд важных поправок, главными целями которых являются (см. Информационное сообщение Минфина России от 02.08.2017 N ИС-учет-9):

- упорядочение процедуры формирования учетной политики организации;

- активизация применения МСФО при выработке учетной политики организации;

- приведение норм ПБУ 1/2008 в соответствие с Законом N 402-ФЗ.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией - приказом, распоряжением или стандартом организации (п. 8 в новой редакции).

Проанализируем и другие изменения, которые внесены в ПБУ 1/2008.

**Сфера применения ПБУ 1/2008**

Ранее обозначенный стандарт был необязателен для кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Однако новой редакцией п. 1 исключение сделано лишь в отношении организаций государственного сектора.

Отметим: изначально планировалось расширение сферы применения ПБУ 1/2008 - среди предполагаемых поправок была оговорка о том, что данный стандарт должны применять в обязательном порядке, помимо предпринимателей, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой, в случае, если они ведут бухгалтерский учет в соответствии с законодательством РФ. Между тем в окончательный вариант Приказа N 69н эта оговорка не вошла. Она по большому счету и не была нужна, поскольку названная обязанность указанных лиц вытекает из совокупности положений ч. 1 ст. 2 и ч. 2 ст. 6 Закона N 402-ФЗ.

**Для "дочек" учетную политику разработает "мама"**

Согласно общему правилу, закрепленному в новом п. 5.1, организации предоставлено право самостоятельно выбрать способы ведения бухгалтерского учета независимо от способов их ведения, избранных другими экономическими субъектами.

Исключение сделано лишь для дочерних компаний. Названной нормой установлено, что "дочка" при выборе способов ведения учета должна руководствоваться стандартами, утвержденными материнской компанией, при условии что подобные стандарты разрабатывает "мама", это ее право (определено ч. 14 ст. 21 Закона N 402-ФЗ), а не обязанность.

Отметим: в прежней редакции ПБУ 1/2008 не оговаривался порядок формирования учетной политики дочерними компаниями.

**Правила формирования учетной политики**

Поправками, внесенными Приказом N 69н в положения ПБУ 1/2008, уточнен порядок формирования экономическими субъектами учетной политикой. В частности, четко сказано, что при выборе способов учета конкретных объектов она должна руководствоваться прежде всего федеральными стандартами. (Таковыми, как упоминалось ранее, являются все ПБУ, введенные в действие до 01.01.2013.)

В случае если организация составляет финансовую отчетность в соответствии с правилами МСФО (консолидированную финансовую отчетность) (к примеру, аптечная компания входит в крупный международный холдинг), она при формировании учетной политики вправе руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Это предусмотрено новой редакцией п. 7.

Важная деталь. Если способ учета, рекомендованный федеральными стандартами, противоречит МСФО, то организация может данный способ не применять. Получается, что приоритет для организаций, составляющих консолидированную финансовую отчетность, имеют именно требования МСФО. Причем, полагаем, в таком случае организация должна будет обосновать причины, по которым способ, предложенный федеральным стандартом, противоречит МСФО. Эти причины нужно будет отразить в пояснениях (а не пояснительной записке, почему, поясним далее) к бухгалтерскому балансу.

Алгоритм формирования учетной политики субъектом (с учетом положений п. 5, 5.1, 6 и 7) схематично выглядит следующим образом.

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

│1. Если федеральным стандартом │ │Субъект ведет учет способом,│

│установлен только один способ учета по ├──>│который определен стандартом│

│конкретному вопросу бухгалтерского учета│ │ │

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

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

│2. Если федеральный стандарт допускает │ │Субъект должен выбрать один │

│несколько способов учета по конкретному ├──>│из них, руководствуясь │

│вопросу бухгалтерского учета │ │критериями, установленными │

│ │ │п. 5, 5.1 и 6 <\*> │

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

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

│3. Если федеральный стандарт │ │Субъект должен │

│не устанавливает способы учета по ├──>│самостоятельно разработать │

│конкретному вопросу бухгалтерского учета│ │способ учета │

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

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

<\*> В общем случае такими критериями являются допущения (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности) и требования (полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности). В случае когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. При этом несущественной признается информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (см. Информационное сообщение Минфина России N ИС-учет-9).

Оказавшись в нестандартной ситуации (третий случай в вышеприведенной схеме), организация должна самостоятельно разработать способ учета, основываясь на допущениях, приведенных в п. 5 и 6. Для этого она должна последовательно использовать следующие документы (п. 7.1):

- международные стандарты финансовой отчетности;

- положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухучета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

- рекомендации в области бухгалтерского учета.

Как это должно работать, покажем на примере. Общеизвестно, что в настоящее время в Российской Федерации нет стандарта по аренде и лизингу (согласно Приказу Минфина России N 85н он должен быть введен в действие в 2020 году). Но такой стандарт есть в МСФО. Следовательно, при выборе способа учета операций по аренде и лизингу организации надлежит руководствоваться правилами, установленными МСФО (IAS) 17 "Аренда" <3>. И только при отсутствии международного стандарта новая редакция п. 7.1 разрешает организации использовать аналогичные российские стандарты и рекомендации. Отметим: прежняя редакция п. 7 позволяла организациям в нестандартных ситуациях сразу использовать российские ПБУ со схожими вопросами (то есть минуя обращение к правилам МСФО).

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

<3> Введен на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н.

**Если субъект применяет упрощенный способ ведения бухучета**

Субъекты, имеющие право применять упрощенные способы бухгалтерского учета, при отсутствии в федеральных стандартах предложений по ведению учета по конкретному вопросу вправе формировать учетную политику исходя только из принципа рациональности. Данное право закреплено в п. 7.2.

Кроме того, право выбора способа ведения бухгалтерского учета исходя из требования рациональности (без учета требований п. 7 и 7.1) п. 7.4 предоставлено организациям и в том случае, если применение учетной политики по тому или иному объекту учета, сформированной исходя из требований рациональности, приводит к формированию несущественной информации, то есть информации, от наличия (отсутствия) или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят решения пользователей этой отчетности. При этом организация решает сама, какая информация является несущественной.

Важная деталь. Новой редакцией абз. 7 п. 6 уточнено содержание требования рациональности. Теперь учетная политика должна обеспечивать среди прочего рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (ранее - рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации).

Примечание. Под требованием рациональности понимается ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации, когда формируемая в бухгалтерском учете информация достаточно полезна, чтобы оправдать затраты на ее формирование.

**Альтернативный способ учета**

В исключительных случаях, когда формирование учетной политики исходя из п. 7 и 7.1 приведет к недостоверному представлению как финансовых результатов деятельности организации, так и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация может отступить от установленных правил и применить альтернативный способ ведения бухгалтерского учета. Это специальное правило установлено новым п. 7.3. Согласно ему прибегнуть к альтернативному способу учета организация может в том случае, если он:

- позволит ей устранить обстоятельства, препятствующие формированию достоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- не приведет к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

Если организация, отступив от общего порядка формирования учетной политики, применяет альтернативный способ ведения учета, то она обязана в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 7.3, абз. 2 - 4 п. 20.2):

- раскрыть эту информацию с указанием наименования федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего способ ведения бухгалтерского учета, от применения которого она отступила, с кратким описанием такого способа;

- отразить обстоятельства, вынудившие ее прибегнуть к альтернативному способу;

- пояснить, каким образом альтернативный способ позволит устранить недостоверность представления о финансовом положении организации;

- показать значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были изменены в результате применения альтернативного способа, и величину корректировки каждого показателя <4>.

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

<4> Иными словами, организация должна включить в отчетность сравнительный анализ (сверку) всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были изменены в результате применения альтернативного способа (см. Информационное сообщение Минфина России N ИС-учет-9).

Обратите внимание! Из п. 24 и 25 исключены фразы о пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности. Это связано с тем, что пояснительная записка заменена пояснениями в составе бухгалтерской отчетности. То есть организациям больше не нужно будет формировать пояснительную записку к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Между тем в п. 17 по-прежнему содержится требование об обязательном раскрытии в отчетности информации о существенных способах ведения учета и изменениях в учетной политике (хотя сам пункт и изложен в новой редакции).

**Последствия внесения изменений в учетную политику**

При внесении изменении в учетную политику организации нужно будет, как и ранее, ретроспективно указать все статьи баланса, на которые повлияли изменения.

К сведению. В соответствии с п. 10 вносить изменения в учетную политику организация может:

- при изменении законодательства и (или) нормативных актов по бухгалтерскому учету;

- разработке новых способов ведения бухгалтерского учета;

- существенном изменении условий хозяйствования, связанных в том числе с реорганизацией организации.

Прежде при ретроспективном отражении последствий изменений учетной политики производились корректировки входящих остатков за самый ранний представленный в отчетности остаток по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и значений связанных статей за каждый период, представленный в отчетности. То есть показатели в отчетности заполнялись так, как если бы измененный способ учета применялся с момента возникновения факта в хозяйственной деятельности этого вида. Подобная корректировка необходима для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлых периодов. При этом записи в бухгалтерском учете делать не нужно.

По новому правилу (п. 15) ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики будет заключаться в корректировке входящего остатка не только по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", но и (или) по другим статьям баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату. Очевидно, данная поправка обусловлена тем, что нераспределенная прибыль в процессе корректировок затрагивается не всегда.

**Обратите внимание!** Прежняя редакция п. 24 обязывала организацию раскрыть факт неприменения в добровольном порядке не вступившего в силу нормативного акта по бухгалтерскому учету и привести оценку его возможного влияния (в случае применения) на показатели отчетности.

Новая редакция названного пункта требует от организации обратного: она обязана раскрыть информацию, если досрочно по собственной инициативе начала применять на практике не вступивший в силу нормативный акт по бухгалтерскому учету.

**Как сформировать учетную политику**

Учетную политику вы формируете при настройке бухгалтерской программы. На основе выбранных вами параметров программа создает и текстовый вариант политики, который можно распечатать.

Если этот документ вас не устраивает, отредактируйте его - что-то сократите, что-то, наоборот, опишите более подробно. Или напишите свой вариант с нуля. Но не меняйте ничего по существу, не изменяя настроек программы. Ведь учетная политика - это совокупность правил, которые вы действительно используете.

В своем документе описывайте только те способы учета, которые вы должны установить сами или выбирать из допустимых вариантов. Дублировать нормативные правила, которые вы применять обязаны, не надо (ст. 8 Закона о бухучете, ст. 11 НК РФ).

Например, ФСБУ 5/2019 позволяет, но не обязывает запасы для управленческих нужд сразу списывать в расходы проводкой Д 26 - К 60 (71). Если вы не хотите применять это правило, просто не пишите ничего о нем в учетной политике.

Нет смысла описывать и правила учета тех объектов и операций, которых у вас нет. Так, если у вас нет НМА, не надо выбирать способ их амортизации. Если не работаете с ценными бумагами, не нужно выбирать способ их оценки. При появлении новых объектов учетную политику всегда можно дополнить.

Учетные политики для целей налогообложения и для целей бухучета можно оформить и как два отдельных документа, и как два раздела одного документа.

В бухгалтерской политике кроме способов учета укажите, используете вы унифицированные формы первичных документов или собственные, а также приведите (п. 4 ПБУ 1/2008):

* рабочий план счетов;
* формы разработанных вами первичных документов;
* график документооборота;
* правила проведения инвентаризации;
* критерии существенности ошибок.

Все это можно включить непосредственно в текст учетной политики или оформить в виде приложений.

Учетную политику утвердите приказом руководителя. Новая компания должна сделать это в течение 90 дней со дня регистрации. Утверждать новую учетную политику на каждый год или издавать приказ о ее продлении не надо (п. п. 8, 9 ПБУ 1/2008).

Документы по учетной политике - 2022 для компании на ОСН

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Приказ об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского учета  ООО "Альфа"  ПРИКАЗ  об утверждении учетной политики для целей  бухгалтерского учета   |  |  | | --- | --- | | 24.12.2021 | N 30 |   Утвердить для применения с 01.01.2022:   * учетную политику для целей бухгалтерского учета (приложение N 1) * рабочий план счетов (приложение N 2) * график документооборота (приложение N 3) * положение об инвентаризации (приложение N 4)   Генеральный директор *Иванов* Иванов И.И. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Приказ об утверждении учетной политики для целей налогообложения  ООО "Альфа"  ПРИКАЗ  об утверждении учетной политики для целей налогообложения   |  |  | | --- | --- | | 24.12.2021 | N 31 |   Утвердить для применения с 01.01.2022 учетную политику для целей налогообложения (приложение к приказу).  Генеральный директор *Иванов* Иванов И.И. |

|  |
| --- |
| Учетная политика для целей бухгалтерского учета  Приложение N 1  к приказу от 24.12.2021 N 30  Учетная политика для целей бухгалтерского учета  **Ведение бухучета**  Организация ведет бухучет автоматизированно посредством двойной записи с применением рабочего плана счетов (приложение N 2).  **Первичные учетные документы**  Организация использует унифицированные формы, а при их отсутствии - самостоятельно разработанные формы первичных документов, утверждаемые приказом руководителя. Все первичные документы составляются на бумаге.  Для оформления отгрузки товаров организация может применять универсальный передаточный документ и универсальный корректировочный документ по формам, приведенным в Письмах ФНС от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@ и от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@.  **Формы бухгалтерской отчетности**  Организация составляет бухгалтерскую отчетность по упрощенным формам, приведенным в Приложении N 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н.  **Уровень существенности ошибки**  Ошибка признается существенной, если из-за ее исправления показатель по статье бухгалтерской отчетности изменится более чем на 5%.  **Неприменение ПБУ**  Как микропредприятие, организация не применяет:   * ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"; * ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".   **Учет расходов**  Проценты по любым займам и кредитам учитываются в составе прочих расходов.  Арендная плата учитывается в составе прочих расходов ежемесячно.  **Учет основных средств**  После признания все ОС оцениваются по первоначальной стоимости, без переоценки.  Основные средства принимаются к учету по цене поставщика с учетом затрат на монтаж.  Амортизация по всем ОС начисляется линейным способом с месяца, следующего за месяцем принятия к учету.  Объекты стоимостью не более 100 000 руб. списываются в расходы в момент принятия к учету.  Балансовая стоимость на отчетную дату определяется исходя из первоначальной стоимости и амортизации, без обесценения.  Затраты на ремонт, проводимый реже, чем раз в 12 месяцев, учитываются как отдельное ОС, если составляют более 15% первоначальной стоимости ремонтируемого объекта.  **Учет запасов**  Материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, включающей затраты на доставку.  Товары принимаются к учету по фактической себестоимости, включающей затраты на доставку.  Материалы и товары оцениваются на отчетную дату по фактической себестоимости, без обесценения.  Товары и материалы списываются по средней стоимости.  **Резерв по сомнительным долгам**  Организация формирует резерв по правилам ст. 266 НК РФ. |

|  |
| --- |
| Учетная политика для целей налогообложения  Приложение  к приказу от 24.12.2021 N 31  Учетная политика для целей налогообложения   1. Учет доходов и расходов 2. Организация применяет метод начисления. 3. Учет основных средств 4. Амортизация начисляется линейным методом. 5. Амортизационная премия не применяется. 6. Учет материалов 7. Материалы списываются по средней стоимости. 8. Учет товаров и транспортных расходов   Покупная стоимость товаров определяется исходя из цены, установленной договором, и расходов, связанных с приобретением товаров.  При продаже и ином выбытии товары списываются по средней стоимости. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Рабочий план счетов  Приложение N 2  к приказу от 24.12.2021 N 30  РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ   |  |  | | --- | --- | | Код | Наименование | | 01 | Основные средства | | 01.01 | Основные средства в организации | | 01.09 | Выбытие основных средств | | 02 | Амортизация основных средств | | 02.01 | Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01 | | 08 | Вложения во внеоборотные активы | | 08.04 | Приобретение объектов основных средств | | 10 | Материалы | | 10.06 | Прочие материалы | | 10.09 | Инвентарь и хозяйственные принадлежности | | 10.21 | Малоценное оборудование и запасы | | 19 | НДС по приобретенным ценностям | | 19.01 | НДС при приобретении основных средств | | 19.03 | НДС по приобретенным материально-производственным запасам | | 19.04 | НДС по приобретенным услугам | | 26 | Общехозяйственные расходы | | 41 | Товары | | 41.01 | Товары на складах | | 44 | Расходы на продажу | | 44.01 | Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность | | 50 | Касса | | 50.01 | Касса организации | | 51 | Расчетные счета | | 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | | 60.01 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | | 60.02 | Расчеты по авансам выданным | | 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками | | 62.01 | Расчеты с покупателями и заказчиками | | 62.02 | Расчеты по авансам полученным | | 63 | Резервы по сомнительным долгам | | 66 | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | | 66.03 | Краткосрочные займы | | 66.04 | Проценты по краткосрочным займам | | 68 | Расчеты по налогам и сборам | | 68.01 | Налог на доходы физических лиц | | 68.02 | Налог на добавленную стоимость | | 68.04 | Налог на прибыль | | 68.07 | Транспортный налог | | 68.10 | Прочие налоги и сборы | | 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | | 69.01 | Расчеты по социальному страхованию | | 69.02 | Расчеты по пенсионному обеспечению | | 69.03 | Расчеты по обязательному медицинскому страхованию | | 69.11 | Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний | | 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | | 71 | Расчеты с подотчетными лицами | | 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | | 76.05 | Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками | | 76.АВ | НДС по авансам и предоплатам | | 80 | Уставный капитал | | 84 | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | | 84.01 | Прибыль, подлежащая распределению | | 84.02 | Убыток, подлежащий покрытию | | 90 | Продажи | | 90.01 | Выручка | | 90.02 | Себестоимость продаж | | 90.03 | Налог на добавленную стоимость | | 90.07 | Расходы на продажу | | 90.08 | Управленческие расходы | | 90.09 | Прибыль/убыток от продаж | | 91 | Прочие доходы и расходы | | 91.01 | Прочие доходы | | 91.02 | Прочие расходы | | 91.09 | Сальдо прочих доходов и расходов | | 99 | Прибыли и убытки | | 99.01 | Прибыли и убытки по деятельности с основной системой налогообложения | | 99.09 | Прочие прибыли и убытки |   Забалансовые счета   |  |  | | --- | --- | | Код | Наименование | | 001 | Арендованные основные средства | | 002 | Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| График документооборота  Приложение N 3  к приказу от 24.12.2021 N 30  ГРАФИК ДОКУМЕНТООБОРОТА (фрагмент)   |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование документа (указание на форму) | Создание и обработка документа | | | | Хранение документа | | | | | Кол-во оригиналов | Срок оформления | Ответственный за оформление/получение | Контроль за оформлением/обработкой | Получатель документа | Тип документа | Срок передачи | Срок хранения | | Документы по заработной плате | | | | | | | | | | Расчетная ведомость (Т-51) | 1 | За 2 рабочих дня до срока выплаты заработной платы | Бухгалтер по учету зарплаты | Главный бухгалтер | Главный бухгалтер | Оригинал | В день составления | 50 лет | | ... |  |  |  |  |  |  |  |  | | Документы по продажам | | | | | | | | | | Товарная накладная на отгрузку (ТОРГ-12) | 2 | В день реализации товаров | Менеджер по продажам | Зав. складом | Бухгалтер | Оригинал | В течение 5 дней после подписания покупателем | 5 лет | | Счет-фактура на аванс | 2 | Не позднее 5 дней после получения предоплаты | Бухгалтер по реализации | Главный бухгалтер | Главный бухгалтер | Оригинал | В день составления | 5 лет | | Счет-фактура на отгрузку | 2 | Не позднее 5 дней с момента реализации | Бухгалтер по реализации | Главный бухгалтер | Главный бухгалтер | Оригинал | В день составления | 5 лет | | ... |  |  |  |  |  |  |  |  | | Кассовые документы | | | | | | | | | | ... |  |  |  |  |  |  |  |  | | Авансовый отчет (АО-1) | 1 | В течение 3 рабочих дней после расходования подотчетных сумм или после даты возвращения из командировки | Подотчетное лицо/бухгалтер | Главный бухгалтер | Главный бухгалтер | Оригинал | Не позднее следующего дня после подписания руководителем | 5 лет | |

Положение об инвентаризации

Приложение N 4

к приказу от 24.12.2021 N 30

ПОЛОЖЕНИЕ ОБ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

* Организация проводит инвентаризацию активов и обязательств в случаях и в порядке, установленных законодательством РФ.

Годовая инвентаризация проводится в период с 1 по 15 декабря текущего года.

* Время проведения каждой инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии, перечень инвентаризационных активов и обязательств определяются приказом руководителя организации.

Для оформления результатов инвентаризации используются унифицированные формы.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

**Как при УСН сформировать учетную политику**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Учетную политику для целей налогообложения следует сформировать, чтобы закрепить в ней основные положения налогового учета.  Например, важно, какой объект налогообложения вы применяете - "доходы" или "доходы минус расходы". Если применяете объект "доходы минус расходы", закрепите способ оценки товаров для перепродажи.  Если совмещаете УСН с другими режимами или получаете целевые средства, пропишите, как ведете раздельный учет доходов и расходов.  Если ваша организация применяет УСН, формируйте учетную политику для целей бухгалтерского учета в общем порядке.  Если вы индивидуальный предприниматель, то вы не обязаны формировать учетную политику для целей бухгалтерского учета. |  |

**1. Как сформировать учетную политику для целей налогообложения при УСН**

Утвердить учетную политику нужно, чтобы отразить там, как вы ведете налоговый учет. В учетной политике вы можете закрепить, например:

* объект налогообложения: "доходы" или "доходы минус расходы" (п. 2 ст. 346.14 НК РФ);
* ставку, которую применяете для расчета налога при УСН (ст. 346.20 НК РФ);
* способ ведения книги учета доходов и расходов: в электронном виде или на бумаге (п. 1.4 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов при УСН);
* ответственного за ведение налогового учета. Например, это может быть главный бухгалтер, генеральный директор. Если учет ведет сторонняя организация, укажите реквизиты договора с ней;
* налоговые регистры и другие документы, которые вы разработали самостоятельно. Например, приведите форму налогового регистра по НДФЛ (п. 1 ст. 230 НК РФ);
* как организован раздельный учет, если вы совмещаете УСН с другим режимом налогообложения, например с ПСН, или если вы получаете целевое финансирование (целевые поступления) (пп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251, п. 8 ст. 346.18 НК РФ).

Например, раздельный учет можно вести в специальном регистре, а его форму утвердить в приложении к учетной политике;

* другие положения в зависимости от вашего объекта налогообложения - "доходы" или "доходы минус расходы".

**1.1. Как сформировать учетную политику при УСН с объектом "доходы" для целей налогообложения**

Помимо общих положений в учетной политике рекомендуем указать:

* отражаете ли вы в книге учета доходов и расходов при УСН все расходы или только те, которые обязаны отражать при объекте "доходы" (п. 2.5 Порядка заполнения Книги доходов и расходов при УСН);
* другие положения, которые вы считаете нужным закрепить. Например, на какие суммы вы уменьшаете исчисленный налог (авансовый платеж) при УСН (п. п. 3.1, 8 ст. 346.21 НК РФ).

В остальном учетную политику формируйте и утверждайте в общем порядке.

**1.2. Как сформировать учетную политику при УСН с объектом "доходы минус расходы" для целей налогообложения**

В учетной политике пропишите общие положения, а также отразите:

* способ оценки товаров, приобретенных для перепродажи: по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО), по средней стоимости или по стоимости единицы товара (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
* другие положения, которые вы считаете нужным закрепить. Например, порядок учета других расходов или убытков.

В остальном учетную политику формируйте и утверждайте в общем порядке.

|  |
| --- |
| Как ООО на УСН с объектом "доходы минус расходы" сформировать учетную политику для целей налогообложения  Для ООО, которые применяют УСН с объектом "доходы минус расходы", специальных правил формирования учетной политики для целей налогообложения нет. Они составляют учетную политику так же, как другие плательщики на УСН с объектом "доходы минус расходы". |

**2. Как организации сформировать учетную политику для целей бухгалтерского учета при УСН с объектом "доходы" или "доходы минус расходы"**

Если ваша организация применяет УСН, формируйте учетную политику для целей бухгалтерского учета в общем порядке (п. 1 ч. 1 ст. 2, ч. 1 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете). Сделать это надо независимо от того, какой объект налогообложения - "доходы" или "доходы минус расходы" - вы применяете.

Определите правила учета на основании законодательства о бухгалтерском учете, федеральных и отраслевых стандартов. В случаях, когда федеральными стандартами способ учета не установлен, разработайте его самостоятельно (ч. 2, 3, 4 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете).

В составе учетной политики нужно утвердить, в частности (п. 4 ПБУ 1/2008):

* рабочий план счетов бухгалтерского учета;
* формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
* порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
* способы оценки активов и обязательств;
* правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
* порядок контроля проведения хозяйственных операций.

Если вы ведете бухгалтерский учет в упрощенном порядке (например, вы субъект малого предпринимательства), отразите это в учетной политике, указав конкретные правила учета, которых придерживаетесь (ч. 4 ст. 6, п. 3 ст. 20 Закона о бухгалтерском учете).

**3. Нужно ли ИП формировать учетную политику**

Учетную политику для целей налогообложения сформируйте по общим правилам. Так, если вы применяете УСН, в налоговой учетной политике прежде всего нужно указать выбранный объект налогообложения - "доходы" или "доходы минус расходы". Утвердите учетную политику приказом или распоряжением.

Учетную политику для целей бухгалтерского учета формировать не нужно, если вы, как большинство ИП (в том числе применяющих УСН), воспользовались правом не вести бухгалтерский учет (п. 1 ч. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, ст. 346.24 НК РФ).

|  |
| --- |
| Учетная политика при УСН "доходы минус расходы"  ООО "Альфа"  Утверждаю  Генеральный директор  *Иванов*  Иванов Иван Иванович  (должность, Ф.И.О.)  02.12.2021  **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА**  **Раздел 1. Бухгалтерский учет**  **Ведение бухучета**  Организация ведет бухучет посредством двойной записи с применением обычного плана счетов. Рабочий план счетов в приложении.  **Формы первичных учетных документов**  Организация использует унифицированные формы, а при их отсутствии - самостоятельно разработанные формы первичных документов, утверждаемые приказом руководителя.  **Формы бухгалтерской отчетности**  Организация составляет бухгалтерскую отчетность по упрощенным формам, приведенным в Приложении 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н.  **Неприменение ПБУ**  Как микропредприятие, организация не применяет ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы".  **Определение доходов, расходов и финансового результата**  Организация применяет метод начисления.  Счета 26 и 44 ежемесячно закрываются на счет 90 в полной сумме.  Проценты по любым займам и кредитам учитываются в составе прочих расходов. Финансовые вложения не переоцениваются.  **Учет основных средств**  Основные средства принимаются к учету по цене поставщика с учетом затрат на монтаж.  Амортизация начисляется линейным способом раз в год на 31 декабря.  Объекты стоимостью не более 100 000 руб. учитываются в составе МПЗ.  **Учет НМА**  Расходы на НМА списываются единовременно в полной сумме при принятии объекта к учету.  **Учет МПЗ**  Стоимость сырья, материалов, других МПЗ учитываются в расходах в полной сумме по мере их приобретения.  НЗП и стоимость готовой продукции списываются на финансовые результаты полностью в конце месяца.  Товары при их реализации списываются по средней стоимости.  **Резерв по сомнительным долгам**  Организация формирует резерв по правилам ст. 266 НК РФ.  **Раздел 2. Упрощенная система налогообложения**  Объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".  **Учет товаров**  Товары при реализации списываются по средней стоимости. |

|  |
| --- |
| Учетная политика при УСН "доходы"  ООО "Альфа"  Утверждаю  Генеральный директор  *Иванов*  Иванов Иван Иванович  (должность, Ф.И.О.)  02.12.2021  **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА**  **Раздел 1. Бухгалтерский учет**  **Ведение бухучета**  Организация ведет бухучет посредством двойной записи с применением обычного плана счетов. Рабочий план счетов в приложении.  **Формы первичных учетных документов**  Организация использует унифицированные формы, а при их отсутствии - самостоятельно разработанные формы первичных документов, утверждаемые приказом руководителя.  **Формы бухгалтерской отчетности**  Организация составляет бухгалтерскую отчетность по упрощенным формам, приведенным в Приложении 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н.  **Неприменение ПБУ**  Как микропредприятие, организация не применяет ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы".  **Определение доходов, расходов и финансового результата**  Организация применяет метод начисления.  Счета 26 и 44 ежемесячно закрываются на счет 90 в полной сумме.  Проценты по любым займам и кредитам учитываются в составе прочих расходов. Финансовые вложения не переоцениваются.  **Учет основных средств**  Основные средства принимаются к учету по цене поставщика с учетом затрат на монтаж.  Амортизация начисляется линейным способом раз в год на 31 декабря.  Объекты стоимостью не более 100 000 руб. учитываются в составе МПЗ.  **Учет НМА**  Расходы на НМА списываются единовременно в полной сумме при принятии объекта к учету.  **Учет МПЗ**  Стоимость сырья, материалов, других МПЗ учитываются в расходах в полной сумме по мере их приобретения.  НЗП и стоимость готовой продукции списываются на финансовые результаты полностью в конце месяца.  Товары при их реализации списываются по средней стоимости.  **Резерв по сомнительным долгам**  Организация формирует резерв по правилам ст. 266 НК РФ.  **Раздел 2. Упрощенная система налогообложения.**  Объект налогообложения "доходы". |

**Раздел.** **Обязательные требования к формированию учетной политики**

Экономическая эффективность деятельности организации во многом зависит от правильного понимания учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета и её документального оформления.

Действующее бухгалтерское и налоговое законодательство требует от организаций составлять фактически две учетных политики - бухгалтерскую и налоговую, так как их понятия, а значит, и цели, отличны друг от друга.

В соответствии с **ПБУ 1/2008** "Учетная политика организации"  **(Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н)** *"…под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.*

*К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации".*

Понятие учетной политики для целей налогообложения содержится **в ст. 11 Налогового кодекса РФ** (далее - НК РФ), в соответствии с которой *"учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых настоящим Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика".*

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

* рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
* формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
* порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
* способы оценки активов и обязательств;
* правила документооборота и технология обработки учетной информации;
* порядок контроля за хозяйственными операциями;
* другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций представляются в приказе об учетной политике исходя из того набора способов и методов, которые допускаются законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы учета, при формировании учетной политики организация сама разрабатывает соответствующий способ исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

К способам оценки и методикам бухгалтерского учета относятся порядок признания в учете активов и обязательств организации, способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, методики учета движения имущества и обязательств.

Совокупность условий, позволяющих реализовать требования и правила бухгалтерского учета, и условий, способствующих применению способов оценки и методик учета имущества, обязательств организации и хозяйственных операций, составляет организационно-технический аспект учетной политики.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций образуют методический аспект учетной политики.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

- 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);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

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

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

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, отражают в бухгалтерской отчетности ретроспективно. Исключение составляют изменения, вызванные новшествами законодательства и нормативно-правовых актов по бухучету, либо последствия которых нельзя оценить в денежном выражении в отношении периодов, предшествовавших отчетному, достаточно надежно. При этом ретроспективное отражение заключается в том, что входящий остаток по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" корректируется за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период. Также корректируют значения связанных статей отчетности, раскрываемых за каждый представленный в ней период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. В случае же, когда такая оценка не может быть достаточно надежной, измененный способ учета применяют в отношении соответствующих хозяйственных фактов, свершившихся после его введения, т.е. перспективно (п. 15 ПБУ 1/2008).

Согласно **п. 21 ПБУ 1/2008** в случае изменения учетной политики организация должна раскрыть до той степени, до которой это практически возможно, следующую информацию:

*- причину изменений;*

*- их содержание;*

*- порядок отражения последствий изменений в бухгалтерской отчетности;*

*- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за все представленные отчетные периоды;*

*- размер корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности.*

Если же раскрыть вышеуказанные сведения по каким-то предшествующим отчетным периодам невозможно, то это нужно разъяснить и указать период, в котором соответствующее изменение учетной политики начнет применяться **(п. 22 ПБУ 1/2008).**

Теперь бухгалтерам придется еще более внимательно изучать законодательство. Ведь в случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности данный факт. (п. 23 ПБУ 1/2008).

**Как изменить учетную политику**

Для изменения учетной политики нужен приказ руководителя (п. 8 ПБУ 1/2008).

Применять измененные способы бухгалтерского и налогового учета можно только с начала нового года (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008, ст. 313 НК РФ).

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приказ о внесении изменений в бухгалтерскую учетную политику   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | Бланк приказа |  |   ООО "Альфа"  ПРИКАЗ  о внесении изменений в учетную политику   |  |  | | --- | --- | | 24.12.2021 | N 32 |  * В учетную политику для целей бухгалтерского учета, утвержденную 25.12.2020, внести следующие изменения:   Раздел "Учет основных средств" дополнить абзацами первым, четвертым и пятым следующего содержания:  "После признания все ОС оцениваются по первоначальной стоимости, без переоценки.  Балансовая стоимость на отчетную дату определяется исходя из первоначальной стоимости и амортизации, без обесценения.  Затраты на ремонт, проводимый реже, чем раз в 12 месяцев, учитываются как отдельное ОС, если составляют более 15% первоначальной стоимости ремонтируемого объекта".  Слова "Объекты стоимостью не более 40 000 руб. учитываются в составе МПЗ" заменить текстом "Объекты стоимостью не более 100 000 руб. списываются в расходы в момент принятия к учету".  Слова "Амортизация по всем ОС начисляется ежемесячно линейным способом" заменить текстом "Амортизация по всем ОС начисляется линейным способом с месяца, следующего за месяцем принятия к учету".   * Изменение в учетной политике применять с 01.01.2022.   Генеральный директор *Иванов* И.И. Иванов |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Приказ о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения  ООО "Альфа"  ПРИКАЗ  о внесении изменений в учетную политику   |  |  | | --- | --- | | 24.12.2021 | N 33 |  * В учетную политику для целей налогообложения, утвержденную 25.12.2020, внести новый раздел:   "Налоговый учет резервов  Организация создает резерв по сомнительным долгам в порядке, установленном ст. 266 НК РФ".   * Изменение в учетной политике применять с 01.01.2022.   Генеральный директор *Иванов* И.И. Иванов |

Описание правил учета объектов или операций, которых у вас раньше не было, считается не изменением, а дополнением учетной политики. Дополнения можно вносить в любое время, а применять сразу после утверждения (п. 10 ПБУ 1/2008, Письмо Минфина от 03.07.2018 N 03-03-06/1/45756).

**1.1. Правила составления учетной политики**

Каждая организация составляет учетную политику с учетом особенностей своей деятельности. Но все же есть общие правила, которые касаются всех организаций. Сформулируем эти правила и покажем, как их применять.

***Внимание!*** *За формирование учетной политики организации отвечает главный бухгалтер.*

**Правило 1. Если законодательство не предусматривает возможности выбора того или иного варианта учета одной операции (имущества), то незачем писать о таком способе учета в учетной политике.**

Например, организации, у которых выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем **15 млн руб.**, за каждый квартал уплачивают только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль. Указывать на это в налоговой учетной политике не надо, так как этот порядок прямо закреплен в гл. 25 НК РФ.

Или другой пример по налогу на прибыль. К прямым расходам в торговле в любом случае относятся:

- стоимость товаров, реализованных в отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы по доставке товаров до склада организации (если такие расходы не включены в стоимость приобретения товаров).

Таким образом, торговая организация не может сократить список прямых расходов и что-то писать о них, если перечень не расширен, незачем.

Теперь пример из гл. 21 НК РФ. Налоговая база по НДС определяется на наиболее раннюю из дат - либо на дату отгрузки товаров (работ, услуг), либо на дату получения оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящей отгрузки. Никакого выбора здесь нет, а повторять положения НК РФ в учетной политике ни к чему.

**Правило 2. При составлении учетной политики прописывайте варианты (способы) учета только тех операций (имущества), которые вы уже совершаете (имеете) или собираетесь совершить (приобрести) в ближайшее время.**

Не пытайтесь впихнуть туда способы учета всех операций, по которым бухгалтерское и налоговое законодательство предоставляет вам право выбора. Например, если вы не покупали ценные бумаги и не собираетесь это делать, то не надо указывать, по какой стоимости вы будете списывать их при выбытии. У вас нет товаров, облагаемых НДС по разным ставкам? Значит, вам не надо разрабатывать и утверждать правила раздельного учета НДС. А если вдруг какая-то операция появится (будет куплено имущество) впервые, вы сможете внести дополнения в учетную политику, которые начнут действовать сразу же (**Пункт 10 ПБУ 1/2008; ст. 313 НК РФ).** Причем эти дополнения наверняка будут более осознанными, чем положения учетной политики, принятые на всякий случай.

**Правило 3. Из нескольких вариантов, допускаемых законодательством о бухучете и НК РФ, надо выбрать один, наиболее подходящий вам вариант (способ) учета имущества или хозяйственной операции.** Причем, если в законодательстве методика учета выбранного способа детально расписана, не нужно повторять ее в учетной политике.

**Правило 4. Если в налоговом законодательстве методика применения какого-либо способа не прописана, ее можно взять из бухгалтерского учета.**

**Пример. Методика оценки покупных товаров при списании для целей налогообложения**

**Условие**

Глава 25 НК РФ позволяет выбрать один из четырех методов списания товаров при их продаже - по стоимости каждой единицы, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

**Решение**

Допустим, вы выбрали в налоговом учете метод списания по средней стоимости. Но в ст. 268 НК нет порядка его применения (как и всех остальных). Поэтому можно взять методику из бухучета. Тогда в приказе о налоговой учетной политике можно написать так.

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

│ 7. При выбытии стоимость товаров оценивается по средней стоимости.│

│Оценка товаров по средней себестоимости производится в порядке,│

│аналогичном тому, который применяется в бухучете (п. 18 ПБУ 5/01;│

│п. п. 75, 78 Методических указаний по бухучету МПЗ, Приложение 1 к ним). │

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

**Правило 5. Если способ учета какой-то операции бухгалтерским или налоговым законодательством не урегулирован, этот способ надо разработать самостоятельно и отразить в учетной политике.**

**Пример. Налоговый учет выручки от реализации продукции с длительным технологическим циклом изготовления**

**Условие**

Если у вас есть производство с длительным (более 1 года) технологическим циклом и договорами не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), то для целей налогообложения вы должны распределять выручку с учетом принципа равномерности признания дохода **(Пункт 2 ст. 271, ст. 316 НК РФ).** Но о том, как именно это делается, в гл. 25 НК РФ ничего не сказано.

**Решение**

Вы должны разработать порядок учета самостоятельно. В налоговой политике можно написать, например, так.

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

│ 7. Выручка от выполнения работ с длительным циклом (более 1 года)│

│признается пропорционально доле прямых расходов отчетного периода,│

│относящихся к этим работам, в общей сумме расходов, предусмотренных│

│в смете по этим работам. │

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

**Правило 6. Постарайтесь максимально сблизить бухгалтерскую и налоговую учетную политику.** Это удобно, если, кроме налоговой инспекции и органов статистики, вы свою бухгалтерскую отчетность никому не представляете и ее содержание особо никого не интересует. Сближение двух видов учета поможет избежать трудоемкого отражения временных разниц по ПБУ 18/02, а также позволит при исчислении налога на прибыль пользоваться данными бухучета.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета нужно установить одни и те же методы (способы) учета разных видов имущества, учета доходов, расходов и т.д. Например, установить одинаковые:

- методы списания сырья и материалов в производство и товаров при продаже;

- перечни затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, стоимость сырья, материалов, товаров;

- методы начисления амортизации по основным средствам;

- сроки полезного использования основных средств на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1) ;

- способы признания коммерческих расходов. Например, отнесение их в бухгалтерском учете к расходам на продажу в полном размере, а в налоговом учете - к косвенным расходам **(Пункты 7, 9, 20, 21 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н; п. п. 1, 2 ст. 318, ст. 320 НК РФ);**

- перечни затрат, включаемых в прямые расходы. В бухгалтерском учете перечень прямых расходов гораздо шире, поэтому его можно применять и в налоговом учете.

Хотя полного совпадения сумм расходов в бухгалтерском и налоговом учете вы все равно вряд ли добьетесь. Ведь ряд расходов нормируется для целей налогообложения, а в бухучете все расходы отражаются в полной сумме.

Также можно предусмотреть создание в бухгалтерском учете резервов по правилам, установленным гл. 25 НК РФ. Ведь в бухгалтерских нормативно-правовых актах правила создания многих резервов вообще не прописаны.

**Правило 7. Есть смысл отразить в учетной политике организационно-технические вопросы.** Например, можно привести в приложении к учетной политике формы первичных документов, по которым нет унифицированных форм. Укажите, кто подписывает первичные документы или счета-фактуры. Пропишите порядок и сроки проведения инвентаризации, составьте график документооборота.

**Правило 8. Дополнять учетную политику можно тогда, когда появляются новые виды деятельности, новые операции, приобретаются новые объекты** (**Пункт 10 ПБУ 1/2008; ст. 313 НК РФ).** Применять дополнения можно сразу после утверждения **(Пункт 10 ПБУ 1/2008).**

**Пример. Создание обособленного подразделения**

**Условие**

В 2019 г. у вас не было обособленных подразделений. А в апреле 2020 г. вы открыли обособленное подразделение, не выделенное на отдельный баланс. В связи с этим в апреле 2020 г. вы вносите дополнения в учетную политику.

**Решение**

В бухгалтерской учетной политике дополнение отразите, к примеру, так.

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

│ 1. Все операции по расчетам с обособленным подразделением, не│

│выделенным на отдельный баланс, ведутся на балансовом счете 79│

│"Внутрихозяйственные расчеты". │

│ 2. Обособленное подразделение передает в головное подразделение копии│

│всех первичных документов, составленных обособленным подразделением, не│

│позднее 5 дней со дня окончания месяца. За своевременную передачу│

│документов отвечает бухгалтер обособленного подразделения. │

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

В налоговую учетную политику можно внести, в частности, такие дополнения.

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

│ 1. Для расчета сумм налога на прибыль, приходящихся на обособленное│

│подразделение, используется показатель среднесписочной численности│

│работников. │

│ 2. Обособленное подразделение в течение года нумерует свои│

│счета-фактуры в хронологическом порядке с индексом ОП (1/ОП, 2/ОП│

│и т.д.). │

│ 3. Обособленное подразделение передает головному подразделению копии│

│выставленных и полученных счетов-фактур, копии раздела единой книги│

│продаж и раздела единой книги покупок (оригиналы хранятся в ОП).│

│Копии всех документов должны быть переданы в головное подразделение не│

│позднее 10 дней по окончании месяца. За своевременную передачу│

│документов отвечает бухгалтер обособленного подразделения. │

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

**Раздел 2. Учетная политика в целях бухгалтерского учета**

***Организационные аспекты учетной политики***

В данном разделе организация, должна отразить следующую информацию:

1. ***Организационная структура учетно-бухгалтерской службы организации.***

В соответствии со **ст. 6 Закона N 402-ФЗ** организация исходя из объема и сложности финансово-хозяйственной деятельности принимает решение о порядке ведения бухгалтерского учета. Руководитель организации может:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- вести бухгалтерский учет лично.

1. ***Рабочий план счетов.***

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета, разрабатывается организацией в зависимости от следующих условий:

- совокупности счетов синтетического учета, содержащихся в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций утвержденного **Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н**, и Инструкции по его применению, представляющем схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете;

- групп хозяйственных операций, характерных для организации в зависимости от отраслевых особенностей, организационно-правовой формы, видов деятельности и др.

Рабочий план счетов должен содержать полный перечень синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в рабочий план счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Номенклатура субсчетов, предусмотренных в Плане счетов, формируется в составе рабочего плана счетов исходя из потребностей управления, включая экономический анализ хозяйственной деятельности, контроль, требования бухгалтерской отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, вводить дополнительные субсчета.

Совокупность счетов аналитического учета в составе рабочего плана счетов устанавливается самой организацией, исходя из нормативных актов по бухгалтерскому учету и внутренних потребностей организации.

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

Малые предприятия могут при формировании учетной политики сократить количество применяемых синтетических счетов.

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

В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные Инструкцией по применению Плана счетов (письмо Минфина России от 29.12.2011 N 07-02-06/261).

Например, Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрена проводка Д-т счета 10 К-т счета 08. Однако есть ситуации, когда без такой проводки не обойтись (см. пример).

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

В момент поступления кресел на склад организации была сделана проводка:

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

После подписания акта об оказанных услугах по сборке сделана проводка:

Д-т счета 08 К-т счета 60 - 8 000 руб. - отражена стоимость сборки.

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

Первоначальная стоимость:

первого кресла - 37 400 руб. (34 000 руб. + 3 400 руб.);

второго кресла - 50 600 руб. (46 000 руб. + 4 600 руб.).

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

Д-т счета 10 К-т счета 08 - 37 400 руб. - кресло стоимостью менее 40 000 руб. принято к учету в составе МПЗ;

Д-т счета 01 К-т счета 08 - 50 600 руб. - кресло стоимостью более 40 000 руб. принято к учету в составе основных средств.

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

Запись в приказе об учетной политике может быть следующей:

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

1. ***Формы первичных учетных документов.***

﻿Отметим, что бухгалтерская учетная политика обычно мало интересует налоговиков.

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

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

**Общие требования**

Закон "О бухгалтерском учете" не содержит требования об обязательном применении унифицированных форм первичных учетных документов.

Согласно Закону организация должна самостоятельно разработать формы всех применяемых первичных учетных документов. При этом в первичных документах должны присутствовать обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете":

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

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

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

7) подписи лиц, предусмотренных п. 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Примечание. В настоящее время каждая организация сама решает, какие формы первичных документов применять в своей деятельности: унифицированные или разработанные самостоятельно.

Организация, если есть такое желание или необходимость, может оформлять все свои хозяйственные операции самостоятельно разработанными формами первичных документов, которые утверждаются руководителем организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (п. 4 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете"). Как правило, формы первичных учетных документов включаются в учетную политику, которая утверждается приказом руководителя <\*> (письмо Минфина России от 16.02.2016 N 03-03-06/1/8312).

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

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

Например, для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам, предусмотрена унифицированная форма авансового отчета (форма N АО-1), утвержденная Постановлением Госкомстата от 01.08.2001 N 55.

Если вас эта форма по каким-то причинам не устраивает, то вы имеете право разработать свою собственную форму авансового отчета, отличающуюся от унифицированной формы АО-1. Главное, чтобы она была утверждена приказом руководителя и в ней присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете".

Заметим, что унифицированные формы первичных документов до сих не отменены. Просто с 2013 года (с момента вступления в силу Закона "О бухгалтерском учете") они не являются обязательными к применению. При желании вы можете их использовать для оформления тех или иных хозяйственных операций, отразив это в учетной политике.

Возьмем, к примеру, накладную по форме N ТОРГ-12.

Эта унифицированная форма предназначена для оформления операций по продаже товарно-материальных ценностей сторонним организациям.

До 1 января 2013 г. эта форма применялась для оформления указанных операций независимо от того, предусмотрено это было учетной политикой организации или нет.

После 1 января 2013 г. решение о применении этой формы (если организация приняла решение продолжать применять именно эту форму) необходимо отразить в учетной политике.

При этом вы можете приспособить эту форму под себя, убрав из нее ненужные (избыточные) реквизиты и (или) добавив какие-то дополнительные строки (графы). А можно вообще отказаться от формы N ТОРГ-12 и разработать свою собственную форму накладной, включив в нее обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете".

Обратите внимание! Наличие печати на первичном документе не является обязательным.

Первичные учетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете", в котором нет упоминания об оттиске печати организации.

В этой связи ФНС разъясняет, что при надлежащем заполнении в первичном учетном документе всех обязательных реквизитов, предусмотренных п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете", отсутствие оттиска печати (печатей) организации (организаций) не является основанием для отказа в признании соответствующих затрат в составе расходов по налогу на прибыль (письмо ФНС от 13.01.2016 N СД-4-3/105@).

Такой же подход к оценке первичных документов налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля изложен в письме ФНС России от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@, согласованном с Минфином России (приложение N 3 к указанному письму).

**Универсальный передаточный документ (УПД)**

ФНС в 2013 году предложила налогоплательщикам использовать в своей деятельности форму универсального передаточного документа (далее - УПД), которая разработана специалистами налоговой службы на основе формы счета-фактуры.

В письме ФНС России от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@ разъясняется, что начиная с 2013 года любой хозяйствующий субъект, не нарушая законодательства, может объединить информацию ранее обязательных для применения форм по передаче материальных ценностей (ТОРГ-12, М-15, ОС-1, товарный раздел ТТН) с дублирующими по большинству позиций реквизитами с информацией счетов-фактур, выписываемых в целях исполнения законодательства по налогам и сборам.

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

Поэтому заполнение всех реквизитов УПД, установленных в качестве обязательных для первичных документов статьей 9 Закона "О бухгалтерском учете" и для счетов-фактур статьей 169 НК РФ, позволяет использовать его одновременно в целях исчисления налога на прибыль и расчетов с бюджетом по НДС.

Предложенная ФНС форма УПД может использоваться для оформления следующих операций:

- отгрузки товаров (с транспортировкой и без);

- передачи имущественных прав;

- передачи результатов выполненных работ;

- подтверждения факта оказания услуг;

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

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

В упомянутом выше письме ФНС приведена как форма УПД, так и рекомендации по ее заполнению.

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

При этом, поскольку стандартная форма УПД носит исключительно рекомендательный характер, в нее можно внести изменения, например добавить дополнительные столбцы по аналогии со столбцами "А" и "Б", и (или) внести дополнительную информацию, необходимую сторонам оформляемой операции, по аналогии со строками 8 - 19 стандартной формы УПД (письмо ФНС от 24.01.2014 N ЕД-4-15/1121@).

В письме ФНС от 23.12.2015 N ЕД-4-15/22619 разъясняется, что стандартную форму УПД можно дополнять любыми реквизитами, необходимыми для отражения специальных условий сделок. Это могут быть не содержащиеся в образце столбцы и строки за пределами черной рамки, что обеспечивает условие сохранения формы счета-фактуры.

Обратите внимание! Поскольку УПД совмещает в себе функции первичного документа и счета-фактуры, та часть УПД, которая выполняет функции счета-фактуры, должна полностью соответствовать форме счета-фактуры, утвержденной Правительством РФ. Поэтому любое изменение формы счета-фактуры требует внесения соответствующих изменений в форму УПД. Именно такой вывод следует из писем ФНС от 14.09.2017 N ЕД-4-15/18321@ и N ЕД-4-15/18322.

То есть при каждом очередном изменении установленной Правительством РФ формы счета-фактуры организации, применяющей УПД, следует соответствующим образом менять форму УПД, вносить соответствующие изменения в свою бухгалтерскую учетную политику (в тот раздел, в котором определены формы первичных учетных документов) и утверждать новую форму УПД с учетом изменений.

Кроме того, будьте внимательны к документам, поступающим от контрагентов. Если ваш контрагент - плательщик НДС применяет УПД, убедитесь, что полученный от него документ соответствует действующей форме счета-фактуры. В противном случае вычет НДС на основании полученного УПД с большой долей вероятности приведет к спору с налоговиками <\*>.

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

<\*> Если контрагент не является плательщиком НДС и УПД выполняет функции только первичного документа, то форма УПД большого значения не имеет. Главное, чтобы в ней присутствовали все обязательные реквизиты, установленные ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете". Соответственно, организации - неплательщики НДС могут спокойно продолжать применять ту форму УПД, которая была разработана ФНС, не внося в нее никаких изменений.

**Обязательные к применению формы документов**

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

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

В частности, обязательными к использованию всеми организациями и предпринимателями остаются формы первичных документов, применяемых для отражения кассовых операций (письма Минфина России от 21.07.2017 N 03-01-15/46715, от 28.02.2013 N 03-03-06/1/5971).

В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 11.03.2014 N 3210-У "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства" для отражения кассовых операций должны применяться унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 и от 05.01.2004 N 1:

- кассовая книга (форма 0310004);

- приходный кассовый ордер (форма 0310001);

- расходный кассовый ордер (форма 0310002);

- расчетно-платежная ведомость (форма 0301009);

- платежная ведомость (форма 0301011);

- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма 0310005).

Обязательной к применению остается транспортная накладная по форме, приведенной в Приложении N 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом (Постановление Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

Она в обязательном порядке используется при заключении договора перевозки груза автомобильным транспортом и служит для подтверждения расходов на перевозку (письма Минфина России от 20.07.2015 N 03-03-06/1/41407, от 06.11.2014 N 03-03-06/1/55918, от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36, письмо ФНС от 17.05.2016 N АС-4-15/8657@).

В этой связи обратим внимание на письмо ФНС от 10.08.2018 N АС-4-15/15570@.

В нем подтверждается, что факт перевозки как факт хозяйственной жизни, определяющий соответствующие гражданско-правовые отношения сторон, должен быть в обязательном порядке оформлен транспортной накладной.

При этом транспортная накладная может быть использована в качестве первичного учетного документа при условии отражения в ней всех обязательных реквизитов, перечисленных в ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете". В противном случае (например, в случае отсутствия в транспортной накладной итоговой стоимости перевозки) транспортная накладная может служить основанием для составления соответствующего первичного учетного документа, форма которого действующим законодательством не регулируется и может быть определена хозяйствующим субъектом самостоятельно.

Таким образом, договор перевозки может предусматривать необходимость оформления сторонами договора дополнительно к транспортной накладной двустороннего первичного учетного документа, определяющего стоимость совершенной перевозки, факт которой подтвержден надлежаще оформленной транспортной накладной (основания для оплаты). Это может быть УПД, акт или любой иной документ, соответствующий требованиям ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете".

Специальные требования к документам установлены и для договоров транспортной экспедиции.

Порядок осуществления транспортно-экспедиционной деятельности - оказания услуг по организации перевозок грузов, оформлению перевозочных документов, документов для таможенных целей, иных услуг, связанных с перевозкой грузов, регулируется гл. 41 "Транспортная экспедиция" ГК РФ и Федеральным законом от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности".

В соответствии с п. 1 ст. 801 ГК РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

При этом неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются экспедиторские документы, а именно поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка (п. 5, 7 Постановления Правительства РФ от 08.09.2006 N 554 "Об утверждении Правил транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Правила)), оформленные по установленной форме в соответствии с Приказом Минтранса России от 11.02.2008 N 23 "Об утверждении Порядка оформления и форм экспедиторских документов".

В этой связи в письме Минфина России от 05.07.2017 N 03-03-06/1/42369 даны следующие разъяснения: в целях подтверждения расходов при оказании услуг транспортной экспедиции в рамках главы 25 НК РФ достаточно любых документов, подтверждающих фактическое выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза, а также экспедиторских документов, в том числе экспедиторской расписки, которая является неотъемлемой частью экспедиторских документов, договора транспортной экспедиции. При этом в письме подчеркивается, что в соответствии с п. 6 Правил состав экспедиторских документов может быть расширен, а не заменен.

Аналогичные разъяснения даны в письмах Минфина России от 31.03.2017 N 03-03-06/1/18858 и от 22.03.2017 N 03-03-06/1/16317.

Заметим, что если оказываемые налогоплательщиком услуги не регулируются договором транспортной экспедиции, то вышеуказанные требования для них необязательны (письмо Минфина России от 16.01.2018 N 03-03-06/1/1533).

**Внесение изменений и исправлений**

**в первичные документы**

Если в составленном первичном документе обнаружены ошибки, то их нужно исправить <\*>.

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

<\*> Согласно разъяснениям Минфина России, содержащимся в письме от 04.02.2015 N 03-03-10/4547 (доведено до сведения налоговых органов письмом ФНС от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@): "Ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обусловливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль". Аналогичные разъяснения даны в письме Минфина России от 13.04.2016 N 03-07-11/21095.

Согласно п. 7 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" в первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

По мнению ФНС (письмо от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@ <\*>), исправления показателей первичных документов могут производиться в порядке, приведенном в разделе 4 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 N 105 (далее - Положение N 105), согласно которому:

- ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст или суммы и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное;

- исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

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

<\*> В этом письме даны подробные рекомендации по внесению исправлений в первичные документы, в том числе в форму УПД.

Примечание. Налоговики настаивают на том, что неправильный документ нельзя просто-напросто заменить новым, содержащим правильные данные.

В письмах ФНС от 23.03.2018 N СД-4-3/5412@ и от 05.03.2018 N СД-4-3/4226@ указано, что положения Закона "О бухгалтерском учете" не предусматривают возможность замены ранее принятого к бухгалтерскому учету первичного учетного документа новым документом в случае обнаружения ошибок в первичном учетном документе.

По мнению налоговиков, организация может разработать любой порядок внесения исправлений в первичные документы. Но при этом должно быть соблюдено следующее требование: по совокупности в первоначальном документе и документе с исправленными данными должна присутствовать информация о неправильном и верном тексте, дате исправления и подтверждении исправления подписями лиц, подписавших документ.

Учитывая требования ФНС, по сути у вас есть выбор из двух вариантов оформления исправлений:

1) исправления можно вносить непосредственно в неправильный документ - путем зачеркивания неправильных данных и проставления правильных. При этом внесенные исправления должны быть заверены подписями ответственных лиц с указанием даты исправления;

2) исправления в первичные документы можно вносить по аналогии с правилами внесения исправлений в счета-фактуры - путем составления нового первичного документа, в котором указываются номер и дата первоначального документа, а также порядковый номер и дата исправления. Допустимость этого варианта подтверждается указанными выше письмами ФНС.

Заметим, что аналогичный порядок внесения исправлений содержится в Рекомендации Р-41/2013-КпР "Внесение исправлений в первичные документы" (подготовлена БМЦ <\*>).

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

<\*> Размещена на сайте БМЦ bmcenter.ru в разделе "Рекомендации БМЦ".

БМЦ - Фонд развития бухгалтерского учета "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ"). Деятельность БМЦ направлена на разработку Федеральных стандартов бухгалтерского учета, Рекомендаций и иных регулирующих документов в области бухгалтерского учета в порядке, предусмотренном Законом "О бухгалтерском учете". Рекомендации, принимаемые Фондом, представляют консолидированную позицию участников Фонда по наиболее сложным и неурегулированным вопросам и формируют обычаи делового оборота в области бухгалтерского учета с целью минимизации рисков применения санкций за неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерской (финансовой) отчетности и снижения затрат на ведение бухгалтерского учета.

В Рекомендации говорится о том, что способ внесения исправлений в первичные учетные документы Законом "О бухгалтерском учете" не детализирован. На равной основе может применяться способ исправлений, указанный в разделе 4 Положения N 105, а также иные способы при соблюдении минимальных требований п. 7 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете".

В этой связи организация может разработать подходящий способ внесения исправлений в первичные документы с учетом особенностей документооборота. При этом наиболее распространенными способами внесения исправлений в первичные учетные документы являются следующие:

- метод внесения исправлений в изначальном первичном учетном документе;

- метод выставления корректирующего документа.

Остальные способы по своей сути сводятся к одному из указанных.

Примечание. Исправление ошибок, допущенных при оформлении первичного документа, нужно отличать от изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Изменение общей стоимости поставки после факта отгрузки (при отсутствии ошибок в оформлении документов) может быть обусловлено изменением цены (тарифа) и (или) изменением количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Нормы главы 21 НК РФ предусматривают оформление в этом случае корректировочного счета-фактуры. При этом из п. 10 ст. 172 НК РФ следует, что основанием для выставления корректировочного счета-фактуры является документ (договор, соглашение, иной первичный документ), подтверждающий согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Какой-либо унифицированной формы документа для оформления изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) нет.

В письме ФНС от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@ указано, что такое изменение требований и обязательств продавца и покупателя следует рассматривать как отдельный факт хозяйственной жизни, который в соответствии с п. 8 ст. 3 Закона "О бухгалтерском учете" подлежит оформлению первичным учетным документом.

Поскольку в настоящее время единая унифицированная форма документа, которым подлежит оформление указанного факта хозяйственной жизни, не установлена, продавец и покупатель могут оформить изменение размера требований и обязательств по любой самостоятельно определенной форме (при условии указания в ней всех обязательных реквизитов, установленных п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете").

При этом если для оформления отгрузки товаров (работ, услуг) была использована форма УПД (см. подраздел 1.4.2.2), то в качестве документа, подтверждающего изменение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), ФНС рекомендует использовать форму универсального корректировочного документа (УКД) <\*>, разработанную на основе формы корректировочного счета-фактуры.

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

<\*> Форма УКД приведена в Приложении N 1 к письму ФНС от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@. В этом же письме даны рекомендации по оформлению данной формы, заполнению ее отдельных реквизитов и отражению ее в книгах покупок и продаж.

1. ***Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств.***

Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации определен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными **Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49**. Периодическое проведение инвентаризации объектов бухгалтерского учета обеспечивает достоверность учетной совокупности. Основная цель инвентаризации - выявление фактического наличия и состояния имущества и обязательств организации, сопоставление их с данными бухгалтерского учета, а при выявлении расхождений - приведение последних в соответствие с фактическими величинами.

В учетной политике организации приводится порядок проведения инвентаризации:

*- количество инвентаризаций в отчетном году;*

*- даты проведения инвентаризаций;*

*- перечень имущества и обязательств, наличие, состояние и оценка которых проверяется при каждой инвентаризации;*

*- порядок урегулирования выявленных расхождений и др.*

Кроме этого, в учетной политике фиксируется порядок обязательных инвентаризаций в соответствии с законодательством:

*- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже и других подобных случаях;*

*- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);*

*- при смене материально ответственных лиц;*

*- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;*

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

*- при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях.*

Результаты инвентаризаций по приказу руководителя об учетной политике должны быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности того месяца и года, в котором была закончена инвентаризация.

Положение об инвентаризации смотри в ПРИЛОЖЕНИЯХ.

1. ***Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций.***

Закрепляется положение о том, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется либо в рублях и копейках, либо округляется до целых рублей. Если организация использует округления, то возникшие при этом разницы относятся на финансовые результаты (п. 25 Приказа N 34н).

1. ***Способ представления бухгалтерской отчетности.***

В соответствии с **п. 6 ст. 13 Закона N 129-ФЗ** организация может представлять бухгалтерскую отчетность ее пользователям либо на бумажных носителях, либо в электронном виде. Поэтому организация должна избрать выбранный вариант и закрепить его в своей учетной политике.

1. ***Критерий существенности.***

При формировании показателей бухгалтерского и налогового учета, а также во всех случаях использования в нормативно-правовых актах принципа существенности в организации следует закрепить уровень существенности, который служит основным критерием признания фактов существенными.

Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность отчетности.

Организация может закрепить положение, что существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

***2.3.Методологические аспекты учетной политики***

Следует отметить, что те вопросы, в отношении которых бухгалтерское законодательство предусматривает лишь один вариант учета, в учетной политике не отражаются, поэтому в настоящем разделе организация закрепляет только:

- выбранные способы по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета при наличии нескольких вариантов учета, допускаемых бухгалтерским законодательством;

- методы, самостоятельно разработанные организацией при отсутствии законодательно закрепленного порядка учетных операций.

В данном разделе необходимо отразить следующую информацию:

* ***Порядок учета основных средств:*** лимит отнесения активов к материально-производственным запасам; сроки использования объектов ОС, амортизация ОС, принятие к учету объектов недвижимости, переоценка ОС, ремонт и модернизация ОС.

Способы оценки активов и обязательств,

для которых предусмотрены варианты

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Допустимые законодательством варианты | Нормативный акт, служащий обоснованием |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Учет основных средств | | | |
| 1 | Выбор способа начисления амортизации | Предусмотрены четыре способа начисления амортизации:  1) линейный способ;  2) способ уменьшаемого остатка;  4) способ списания пропорционально объему продукции (работ). Организация может:  1) выбрать какой-то один способ для всех основных средств, закрепив его в учетной политике;  2) установить разные способы начисления амортизации по разным группам однородных объектов, закрепив соответствующие правила в учетной политике | ФСБУ 26/2020 |
| 2 | Использование коэффициента при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка | Разрешено использовать коэффициент не выше 3 | ФСБУ 26/2020 |
| 3 | Установление стоимостного лимита отнесения объектов к МПЗ | 1. Применяется лимит не более 100 000 рублей за единицу (конкретный размер устанавливается в учетной политике). | ФСБУ 26/2020 |
|  | Возможность переоценки | - переоцениваются (не чаще одного раза в год на конец отчетного года);  - не переоцениваются | ФСБУ 26/2020 |
| 4 | Учет арендованных основных средств | 1. По инвентарному номеру, присвоенному организацией.  2. По инвентарному номеру арендодателя | Методические указания по учету основных средств (п. 14) |
| Учет расходов на НИОКР | | | |
| 11 | Способ списания расходов на выполнение НИОКР | 1. Линейный способ списания расходов.  2. Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) | ПБУ 17/02 (п. 11). Подробности см. в подразд. 1.5.5 |
| Учет материалов | | | |
|  | Единица учета материалов | - номенклатурный номер;  - партия;  - однородная группа и т.п. | ФСБУ 5/2019 |
|  | Порядок учета поступления МПЗ | - по фактической себестоимости;  - по учетным ценам (с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") | Приказ  Минфина России от 31.10.2000 N 94н |
|  | Метод оценки списания МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) | - по себестоимости каждой единицы;  - по средней себестоимости;  - по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО)  По разным группам материалов можно применять разные способы оценки | ФСБУ 5/2019 |
|  | Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов  (при методе оценки "по средней себестоимости" и "ФИФО") | - взвешенная оценка (исходя из среднемесячной фактической себестоимости);  - скользящая оценка (путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска) | Пункт 78 Приказа  Минфина России от 28.12.2001 N 119н |
|  | Учет полуфабрикатов собственного производства | - в составе незавершенного производства (на счете 20 "Основное производство");  - обособленно (на счете 21"Полуфабрикаты собственного производства") | Приказ Минфина России от 31.10.2000  N 94н |
|  | Учет готовой продукции | - по фактической себестоимости;  - по нормативной (плановой) себестоимости;  - по прямым статьям затрат | Пункт 59 Приказа  Минфина России от 29.07.1998 N 34н |
|  | Учет выпуска готовой продукции | - с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)";  - без использования счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" | Приказ Минфина России от 31.10.2000  N 94н |
|  | Порядок учета списания расходов на продажу | - суммы, накопленные на счете 44 "Расходы на продажу", полностью списываются в дебет счета 90 "Продажи";  - суммы, накопленные на счете 44 "Расходы на продажу", частично списываются в дебет счета 90 "Продажи" | Приказ Минфина России от 31.10.2000  N 94н |
|  | Порядок учета полученных товаров организациями розничной торговли | - по стоимости их приобретения;  - по продажной стоимости (с использованием счета 42 "Торговая наценка") | ФСБУ 5/2019 |
|  | Учет отгруженных товаров | - по фактической себестоимости;  - по нормативной (плановой) полной себестоимости | Пункт 61 Приказа  Минфина России от 29.07.1998 N 34н |
|  | Учет затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз),  производимый до момента их передачи в продажу | - в стоимости товаров;  - в составе расходов на продажу | ФСБУ 5/2019 |
| 12 | Порядок учета материалов на счете 10 | 1. По фактической себестоимости.  2. По учетным ценам. В этом случае для учета материалов используются счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" | Инструкция по применению счетов 10, 15 и 16 Плана счетов. |
| 13 | Порядок определения учетной цены (если учет материалов на счете 10 ведется по учетным ценам) | 1. Исходя из договорной цены.  2. По данным предыдущего месяца или отчетного периода.  3. По планово-расчетным ценам.  4. По средней цене группы | Методические указания по учету МПЗ (п. 80) |
| 16 | Исчисление себестоимости единицы при выборе способа оценки материалов по себестоимости каждой единицы | 1. Включая все расходы, связанные с приобретением запаса.  2. Включая только стоимость запаса по договорной цене | Методические указания по учету МПЗ (п. 74) |
| 17 | Учет затрат по содержанию заготовительно-складского аппарата | 1. Затраты включаются в состав транспортно-заготовительных затрат (ТЗР).  2. Затраты включаются в состав затрат на производство | Методические указания по учету МПЗ (п. 70) |
| 18 | Порядок учета ТЗР | 1. Отнесение ТЗР на счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".  2. Отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 "Материалы".  3. Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала | Методические указания по учету МПЗ (п. 83) |
| 19 | Порядок списания отклонений или ТЗР | 1. Основной.  2. Упрощенный (выбирается вариант из предусмотренных п. 88 Методических указаний по учету МПЗ) | Методические указания по учету МПЗ (пункты 87 и 88) |
| Учет тары | | | |
| 20 | Порядок учета тары | 1. По фактической себестоимости.  2. По учетным ценам | Методические указания по учету МПЗ (п. 166) |
| 21 | Определение учетной цены (при учете тары по учетным ценам) | 1. Исходя из договорной цены.  2. По данным предыдущего месяца или отчетного периода.  3. По планово-расчетным ценам.  4. По средней цене группы | Методические указания по учету МПЗ (п. 166) |
| Формирование резерва под снижение стоимости МПЗ | | | |
| 22 | Порядок создания резерва | 1. Резерв создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете.  2. Резерв создается по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ | Методические указания по учету МПЗ (п. 20) |
| Учет затрат на производство | | | |
| 23 | Оценка незавершенного производства на предприятиях массового и серийного производства | 1. По фактической производственной себестоимости.  2. По нормативной (плановой) производственной себестоимости.  3. По прямым статьям затрат.  4. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов | Положение по ведению бухгалтерского учета (п. 64) |
| Учет готовой продукции | | | |
| 24 | Оценка готовой продукции | 1. Оценка по фактической производственной себестоимости.  2. Оценка по нормативной себестоимости | Методические указания по учету МПЗ (п. 203) |
| 25 | Определение нормативной себестоимости (в случае оценки готовой продукции по нормативной себестоимости) | 1. По себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции.  2. По прямым статьям затрат | Методические указания по учету МПЗ (п. 203) |
| 26 | Определение учетной цены (при применении в аналитическом учете и местах хранения учетных цен) | 1. По фактической производственной себестоимости.  2. По нормативной себестоимости.  3. По договорным ценам.  4. По другим видам цен | Методические указания по учету МПЗ (п. 204) |
| Учет товаров | | | |
| 27 | Учет поступления товаров | 1. С использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".  2. Без использования счета 15 | Инструкция по применению счета 41 "Товары" Плана счетов |
| 28 | Порядок учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) (ТЗР) в организациях торговли | 1. ТЗР, производимые до момента передачи товаров в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров.  2. ТЗР, производимые до момента передачи товаров в продажу, включаются в состав расходов на продажу | ФСБУ 5/2019 |
| 29 | Оценка товаров (для организаций розничной торговли) | 1. Оценка по продажной стоимости.  2. Оценка по стоимости их приобретения | ФСБУ 5/2019 |
| 30 | Учет товаров в неторговых организациях при ведении натурально-стоимостного учета | 1. Сортовой.  2. Партионный | Методические указания по учету МПЗ (п. 240) |
| 31 | Оценка товаров при продаже (отпуске) (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) | 1. По себестоимости каждой единицы.  2. По средней себестоимости.  3. По себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).  По разным группам товаров можно применять разные способы оценки | ПБУ 5/01 (п. 16) |
| Учет финансовых вложений | | | |
| 32 | Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае, если их величина несущественна по сравнению со стоимостью самих ценных бумаг) | 1. Расходы включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг.  2. Расходы признаются в составе прочих расходов того периода, в котором соответствующие ценные бумаги были приняты к бухгалтерскому учету.  При выборе второго способа в учетной политике необходимо установить порог существенности, при котором он применяется | ПБУ 19/02 (п. 11). |
| 33 | Порядок определения текущей стоимости по долговым ценным бумагам, по которым не определяется рыночная стоимость | 1. Текущая стоимость не определяется. Ценные бумаги числятся в учете по первоначальной стоимости.  2. Разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения долговых ценных бумаг относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) | ПБУ 19/02 (п. 22) |
| 34 | Расчет дисконтированной стоимости по долговым ценным бумагам и займам | 1. Организация не осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости.  2. Организация осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости | ПБУ 19/02 (п. 23) |
| 35 | Порядок оценки финансовых вложений при их выбытии (для финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость) | 1. По первоначальной стоимости каждой единицы.  2. По средней первоначальной стоимости.  3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) | ПБУ 19/02 (пункты 26 - 31) |
| 36 | Порядок определения средней первоначальной стоимости (при оценке финансовых вложений по средней первоначальной стоимости) | 1. Средняя первоначальная стоимость исчисляется по итогам месяца.  2. Применяется способ скользящей первоначальной стоимости | ПБУ 19/02 (Приложение) |
| 37 | Порядок определения стоимости (при оценке финансовых вложений способом ФИФО) | 1. Оценка осуществляется по итогам месяца.  2. Применяется способ скользящей оценки ФИФО | ПБУ 19/02 (Приложение) |
| 38 | Признание дохода по финансовым вложениям | 1. Доходы признаются доходами от обычных видов деятельности.  2. Доходы признаются в составе прочих доходов | ПБУ 19/02 (п. 34) |
| Учет расходов по займам и кредитам | | | |
| 39 | Учет организацией-векселедателем начисленных процентов по причитающемуся к оплате векселю | Учитываются в составе прочих расходов:  1) в тех периодах, к которым относятся данные начисления;  2) равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств | ПБУ 15/2008 (п. 15) |
| 40 | Учет организацией-эмитентом начисленных процентов (дисконта) по причитающейся к оплате облигации | Учитываются в составе прочих расходов:  1) в тех периодах, к которым относятся данные начисления;  2) равномерно в течение срока действия договора займа | ПБУ 15/2008 (п. 16) |
| 41 | Учет дополнительных расходов по займам | 1. Признаются в составе прочих расходов в том отчетном периоде, к которому они относятся.  2. Включаются в состав прочих расходов равномерно в течение срока займа (кредитного договора) | ПБУ 15/2008 (пункты 6 и 8) |
| Учет доходов и расходов | | | |
| 42 | Признание доходов и расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов по договору аренды | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | ПБУ 9/99 (п. 5), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 43 | Признание доходов и расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату прав на объекты интеллектуальной собственности | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | ПБУ 9/99 (п. 5), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 44 | Признание доходов и расходов от участия в уставных капиталах других организаций | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | ПБУ 9/99 (п. 5), ПБУ 10/99 (п. 5) |
| 45 | Признание выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления | 1. По мере готовности работ, услуг, продукции.  2. По завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.  В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки | ПБУ 9/99 (п. 13) |
| 46 | Порядок признания коммерческих и управленческих расходов | 1. Указанные расходы распределяются между проданными и не проданными продукцией, товарами, работами, услугами. В этом случае необходимо разработать и закрепить в учетной политике порядок такого распределения.  2. Указанные расходы в полном объеме учитываются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг (ежемесячно списываются в полном объеме в дебет счета 90 "Продажи") | ПБУ 10/99 (п. 9), Методические указания по учету МПЗ (п. 228) |
| Учет доходов и расходов по договорам строительного подряда <\*\*> | | | |
| 47 | Способ определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату | 1. По доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору).  2. По доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе) | ПБУ 2/2008 (п. 20). |
| Учет затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (поисковые затраты) | | | |
| 48 | Порядок учета поисковых затрат | 1. Отдельные виды затрат (по перечню, установленному учетной политикой) признаются внеоборотными активами, остальные затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.  2. Все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности. | ПБУ 24/2011 (пункты 4 и 29) |
| Учет доходов и расходов от ведения деятельности за пределами РФ | | | |
| 49 | Порядок пересчета выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения деятельности за пределами РФ, в рубли | Пересчет производится с использованием:  1) курса ЦБ РФ, действовавшего на соответствующую дату совершения операции в иностранной валюте;  2) средней величины курсов за отчетный период | ПБУ 3/2006 (п. 18) |
| Учет расчетов по налогу на прибыль | | | |
| 50 | Формирование информации о постоянных и временных разницах | 1. По каждой отдельной операции в соответствии с ПБУ 18/02  2. На основании балансового метода | ПБУ 18/02 (п. 3) |
| 51 | Порядок отражения в бухгалтерском балансе сумм ОНА и ОНО | 1. Отражаются развернуто (отдельно ОНА, отдельно ОНО).  2. Отражается сальдированная (свернутая) сумма ОНА и ОНО | ПБУ 18/02 (п. 19) |
| 52 | Способ определения величины текущего налога на прибыль | 1. На основе данных бухгалтерского учета исходя из суммы условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы ПНО и ПНА, с учетом увеличения и уменьшения ОНА и ОНО.  2. На основе налоговой декларации по налогу на прибыль | ПБУ 18/02 (п. 22) |
| Применение отдельных ПБУ | | | |
| 53 | Применение ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" <\*\*\*> | 1. Применяется.  2. Не применяется | ПБУ 12/2010 (п. 2) |

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

<\*> Под спецоснасткой здесь понимаются специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование (пункты 2 - 8 Методических указаний по учету спецоснастки и спецодежды).

<\*\*> Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008.

<\*\*\*> ПБУ 12/2010 в обязательном порядке применяется организациями-эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это ПБУ по желанию.

* ***Учет производственных затрат****:* Устанавливается состав прямых и косвенных затрат для целей бухгалтерского учета, определяется метод калькулирования себестоимости продукции, оценка незавершенного производства.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет  счета** | **Кредит  счета** |
| **Вариант 1**. Организация калькулирует полную производственную себестоимость продукции (работ, услуг) | | |
| Учет прямых затрат на счете затрат основного производства | 20 | 70, 69, 02, 10, 16, 05, ... |
| Косвенные (накладные) затраты относятся в дебет собирательно-распределительных счетов | 25, 26 | 70, 69, 02, 10, 16, 05, ... |
| Общепроизводственные затраты признаны в производственной себестоимости продукции | 20 | 25 |
| Общехозяйственные затраты признаны в производственной себестоимости продукции | 20 | 26 |
| Производственная себестоимость проданной продукции признана расходом отчетного периода после признания дохода от обычных видов деятельности | 90 | 20 |
| **Вариант 2.** Организация признает управленческие расходы в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Калькулируется ограниченная производственная себестоимость | | |
| Учет прямых производственных затрат на счете затрат основного производства | 20 | 70, 69, 02, 10, 16, 05, ... |
| Учет косвенных производственных затрат на счете общепроизводственных затрат | 25 | 70, 69, 02, 10,16, 05, ... |
| Учет периодических (управленческих) затрат на счете учета общехозяйственных расходов | 26 | 70, 69, 02, 10, 16, 05, ... |
| Общепроизводственные затраты признаны в производственной себестоимости продукции | 20 | 25 |
| Производственная себестоимость проданной продукции признана расходом отчетного периода после признания дохода от обычных видов деятельности | 90 | 20 |
| Общехозяйственные (управленческие) затраты признаны расходом отчетного периода | 90 | 26 |

В соответствии с **п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета**:

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

-по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

-по прямым статьям затрат;

-по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

* ***Перечень ПБУ, которые организация не применяет (например, ПБУ 18/02).***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Применение отдельных ПБУ** | | |
| Применение ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах» субъектами малого предпринимательства | - применяется;  - не применяется | Пункт 3  ПБУ 11/2008 |
| Применение ПБУ 18/02 "Учет  расчетов по налогу на прибыль" (для субъектов малого предпринимательства) | - применяется;  - не применяется | Пункт 2 ПБУ 18/02 |
| Применение ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (для субъектов малого предпринимательства) | - применяется;  - не применяется | Пункт 3  ПБУ 8/2010 |
| Применение ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" (для субъектов малого предпринимательства) | - применяется;  - не применяется | Пункт3  ПБУ 12/2010 |

* ***Состав бухгалтерской отчетности организации.***

Перечисляются формы бухгалтерской отчетности, которые будут использоваться организацией для представления отчетности.

Бухгалтерская отчетность состоит из следующих документов:

*- бухгалтерского баланса (форма N 1);*

*- отчета о прибылях и убытках (форма N 2);*

*- отчета об изменениях капитала (форма N 3);*

*- отчета о движении денежных средств (форма N 4);*

*- приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5);*

*- пояснительной записки;*

*- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.*

Субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчета об изменениях капитала (форма N 3), отчета о движении денежных средств (форма N 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5), пояснительной записки.

Субъекты малого предпринимательства, которые обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчета об изменениях капитала (форма N 3), отчета о движении денежных средств (форма N 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных.

**Какие положения включить в учетную политику в части применения ПБУ 18/02**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Организации, которые обоснованно не применяют ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", указывают на это в учетной политике. Остальные организации включают в учетную политику положения о порядке применения ПБУ 18/02.  Прежде всего нужно определиться, какой способ вы будете применять - способ отсрочки или балансовый способ, и закрепить принятое решение в учетной политике. |  |

**1. Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие способ отсрочки**

Установите в учетной политике, что ваша организация ведет учет расчетов по налогу на прибыль способом отсрочки (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Утвердите один из следующих вариантов формирования информации о постоянных и временных разницах (п. 3 ПБУ 18/02):

* непосредственно **на счетах бухгалтерского учета**. Для организации такого учета вы можете открыть аналитические счета к синтетическим счетам и субсчетам учета доходов и расходов, в оценке которых возникли постоянные и временные разницы. Для формирования информации о временных разницах, возникших по операциям, не влияющим на чистую прибыль (убыток), но формирующим совокупный финансовый результат периода, введите аналитические счета к счету 83 "Добавочный капитал". Перечень аналитических счетов с привязкой к синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета включите в рабочий план счетов;
* иным способом, установленным организацией. Например, учет разниц вы можете вести без отражения на счетах - **в специальных расчетных регистрах** с группировкой по видам активов и обязательств, по которым они возникли. Временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль, нужно учитывать в отдельном регистре. Утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров.

Закрепите порядок отражения в бухгалтерском балансе сумм ОНА и ОНО (п. 19 ПБУ 18/02):

* сальдированно (свернуто);
* развернуто.

Помимо вышеприведенных положений, являющихся результатом выбора одного из допустимых вариантов учета, вы можете включить в учетную политику информацию, раскрывающую порядок ведения учета способом отсрочки, который вы решили применять. В частности, рекомендуем указать следующее:

* текущий налог на прибыль формируется в результате отражения в бухгалтерском учете следующих величин (п. 22 ПБУ 18/02):

условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;

ПНР и ПНД отчетного периода;

изменений ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением тех, что возникли по операциям, результат которых не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включается в совокупный финансовый результат;

* условный расход (доход) по налогу на прибыль определяется по окончании отчетного периода и отражается на счете 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";
* вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы, а также постоянные разницы определяются **по каждой операции** в течение отчетного периода как разницы между доходами (расходами) по данным бухгалтерского и налогового учета (п. 8 ПБУ 18/02);
* ОНА, ОНО, ПНР и ПНД определяются по каждой разнице, возникшей в течение отчетного периода. В бухгалтерском учете признание и изменение ОНА и ОНО отражаются записями по счетам 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" соответственно. Корреспондирующим счетом является счет 68. ПНР и ПНД отражаются записями по счету 99 в корреспонденции со счетом 68;
* расход (доход) по налогу на прибыль формируется на счете 99 в результате отражения в бухгалтерском учете:

условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;

ПНР и ПНД.

В рабочем плане счетов предусмотрите субсчета (аналитические счета) к счету 99 для отражения не только прибыли (убытка) за период, но и условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, а также ПНР и ПНД.

Если ваша организация переоценивает ОС или НМА либо отражает в бухгалтерском учете иные операции, не влияющие на чистую прибыль (убыток), но формирующие совокупный финансовый результат периода, целесообразно также закрепить в учетной политике порядок определения величины и отражения в учете ОНА и ОНО по таким операциям.

**2. Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие балансовый способ**

Установите в учетной политике, что вы ведете учет расчетов по налогу на прибыль балансовым способом (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Закрепите вариант формирования информации о временных разницах, учитывая следующее (п. 3 ПБУ 18/02, п. п. 1, 3, 5 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):

* при балансовом способе временные разницы удобнее определять **в специальном расчетном регистре** путем сравнения балансовых стоимостей активов и обязательств и их налоговых величин. Регистр ведут по видам активов и обязательств, а если организация уплачивает налог на прибыль по разным ставкам в разных регионах, то и по ставкам налога на прибыль. Временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль, выделяют обособленно или формируют по ним отдельный регистр. Утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров;
* вы также можете формировать информацию о временных разницах **непосредственно на счетах бухгалтерского учета**. Для этого можно открыть аналитические счета к счетам учета активов и обязательств, по которым возникли временные разницы. Однако, как правило, этот вариант учета при балансовом способе не применяют ввиду его сложности и неинформативности.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Примеры форм регистров учета временных разниц при применении балансового способа  Пример N 1  Наименование организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Отчетная дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Регистр учета временных разниц по операциям,  формирующим чистую прибыль (убыток)   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Активы | | | | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | |  |  |  |  | | Обязательства | | | | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | |  |  |  |  | | Итого на отчетную дату: | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Ответственный за ведение регистра |  |  |  |  |  |  | |  |  | должность |  | подпись |  | расшифровка подписи |   Пример N 2  Наименование организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Отчетная дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Регистр учета временных разниц по операциям,  не влияющим на чистую прибыль (убыток),  но формирующим совокупный финансовый результат **1**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование основного средства **1** | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | |  |  |  |  | | Итого на отчетную дату: | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Ответственный за ведение регистра |  |  |  |  |  |  | |  |  | должность |  | подпись |  | расшифровка подписи |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Пример формы регистра приведен для случая, когда единственным видом операций, не влияющих на чистую прибыль (убыток), но формирующих совокупный финансовый результат периода, является переоценка основных средств. |  | |

Укажите в учетной политике, ведет ли ваша организация учет постоянных разниц. При применении балансового способа учет постоянных разниц, как правило, не ведут. В случае если вы приняли решение вести такой учет, утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров.

Помимо перечисленных выше положений, являющихся результатом выбора одного из допустимых вариантов учета, вы можете включить в учетную политику информацию, раскрывающую порядок ведения учета балансовым способом, который вы решили применять. В частности, целесообразно указать следующее:

* величина текущего налога на прибыль определяется на основании налоговой декларации по налогу на прибыль. Начисление текущего налога отражается в учете записью по дебету счета 99 и кредиту счета 68 (п. 22 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы определяются по состоянию **на отчетную дату** как разность между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой величиной. Разницы, входящие в одну группу (то есть влияющие на одну и ту же налоговую базу, облагаемую в одной юрисдикции по одной налоговой ставке), сальдируются. В итоге в каждой группе остается только одна разница - или вычитаемая, или налогооблагаемая (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 - 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц");
* ОНА или ОНО определяется на конец отчетного периода исходя из сальдированной величины временных разниц по каждой группе. Признание ОНА (ОНО), а также доначисление и списание ОНА (ОНО), отраженного в учете на начало периода, отражается записью по счету 09 или 77 соответственно. Корреспондирующим счетом в общем случае является счет 99 (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* расход (доход) по налогу на прибыль формируется на счете 99 из (п. 20 ПБУ 18/02, п. 3 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):

текущего налога на прибыль;

отложенного налога на прибыль, под которым понимают изменение ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением ОНА и ОНО, являющихся результатами операций, не формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток);

* условный расход по налогу на прибыль, а также ПНР и ПНД в учете не отражаются.

В рабочем плане счетов предусмотрите субсчета (аналитические счета) к счету 99 для отражения не только прибыли (убытка) за период, но и текущего налога на прибыль, ОНА и ОНО.

Если ваша организация переоценивает ОС или НМА либо отражает в учете иные операции, не влияющие на чистую прибыль (убыток), но формирующие совокупный финансовый результат периода, целесообразно также закрепить в учетной политике порядок определения величины и отражения в учете ОНА и ОНО по таким операциям.

**ФСБУ 6/2020 "ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА":**

**ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ**

Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н утвержден ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об объектах основных средств (ОС) организаций (за исключением организаций бюджетной сферы). Новый Стандарт следует применять начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, но организация вправе принять решение о его применении до указанного срока - уже в 2021 году.

**Общие положения**

Организация может принять решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, которые одновременно характеризуются признаками, указанными в п. 4 ФСБУ 6/2020, но имеют стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах (малоценные активы). В этом случае затраты на приобретение, создание данных активов признаются расходами за тот период, в котором они понесены. Такое решение должно быть раскрыто в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости активов, установленного организацией. Кроме того, организации следует обеспечить надлежащий контроль наличия и движения названных активов (это может быть прописано в отдельном документе).

|  |
| --- |
| Лимит стоимости малоценных активов установлен в размере (п. 5 ФСБУ 6/2020):  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (указать самостоятельно). |

Согласно п. 9 ФСБУ 6/2020 для каждого объекта ОС организация определяет срок полезного использования (СПИ) исходя:

- из ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

- ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

- ожидаемого морального устаревания, в частности в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или изменения рыночного спроса на продукцию (услуги), производимую (оказываемые) при помощи объектов ОС;

- планов по замене объектов ОС, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

По общему правилу СПИ устанавливается как период, в течение которого использование объекта ОС будет приносить экономические выгоды организации. Рекомендуем указывать его в месяцах, хотя новый Стандарт не требует ежемесячного начисления амортизации.

|  |
| --- |
| Срок полезного использования объекта ОС устанавливается (п. 8 ФСБУ 6/2020):  - как период, в течение которого использование объекта ОС будет приносить экономические выгоды организации (указать, в каких единицах будет отражаться СПИ - месяцах, годах);  - как количество продукции (объем работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта ОС (указать, для каких объектов ОС). |

Для целей бухгалтерского учета объекты ОС подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам (п. 11 ФСБУ 6/2020).

Группой считается совокупность объектов ОС одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. Объекты ОС, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу - инвестиционную недвижимость.

При определении группы объектов ОС нужно помнить, что выбранный способ последующей их оценки применяется ко всей группе объектов ОС (п. 13 ФСБУ 6/2020), так же как и способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы объектов ОС из установленных ФСБУ 6/2020 (п. 34 Стандарта).

|  |
| --- |
| Объекты ОС подлежат классификации по видам и группам (п. 11 ФСБУ 6/2020):  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (указать самостоятельно). |

Оценка

При признании в бухгалтерском учете объект ОС оценивается по первоначальной стоимости (п. 12 ФСБУ 6/2020). После признания объект ОС оценивается в бухгалтерском учете по первоначальной или по переоцененной (справедливой) стоимости. Выбранный способ последующей оценки применяется ко всей группе объектов ОС.

|  |
| --- |
| После признания объект ОС оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов (п. 13 ФСБУ 6/2020):  - по первоначальной стоимости;  - по переоцененной (справедливой) стоимости. |

При оценке объектов ОС по переоцененной стоимости их стоимость регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости (п. 15 ФСБУ 6/2020). Периодичность переоценки отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС определяется организацией для каждой группы исходя из того, в какой степени их справедливая стоимость подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку объектов ОС не чаще одного раза в год, то она проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

|  |
| --- |
| Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС проводится (п. 16 ФСБУ 6/2020):  - на конец отчетного периода;  - на конец отчетного года;  - в иные сроки: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (указать самостоятельно). |

По общему правилу переоценка отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости.

При этом допускается способ проведения переоценки объектов ОС, при котором сначала первоначальная стоимость объекта уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта (п. 17 ФСБУ 6/2020).

Для переоценки объектов ОС, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки. Соответственно, допускается применять оба способа только для разных групп объектов ОС.

|  |
| --- |
| Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС проводится (п. 17 ФСБУ 6/2020):  - путем пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта ОС равнялась его справедливой стоимости;  - путем уменьшения первоначальной стоимости объекта ОС на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, и пересчета полученной суммы таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости объекта ОС. |

Суммы переоценки отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют показатель накопленной дооценки таких объектов (счет 83 "Добавочный капитал"). Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации. Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации единовременно при списании объекта ОС, по которому была накоплена дооценка, либо по мере начисления амортизации по объекту ОС. Во втором случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта ОС с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта ОС без учета переоценок. Принятый организацией способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации применяется в отношении всех отличных от инвестиционной недвижимости объектов ОС.

|  |
| --- |
| Накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации (п. 20 ФСБУ 6/2020):  - единовременно при списании объекта ОС, по которому была накоплена дооценка;  - по мере начисления амортизации по объекту ОС. |

**Амортизация**

Периодичность начисления амортизации ФСБУ 6/2020 не регламентирована. Указано только, что сумма амортизации объекта ОС за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости. Соответственно, организация должна определить периодичность начисления амортизации, например ежемесячно или на конец установленного в организации отчетного периода, либо указать какой-то другой период.

|  |
| --- |
| Амортизация по объектам ОС начисляется (п. 32 ФСБУ 6/2020):  - ежемесячно;  - на конец отчетного периода;  - в иные сроки: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (указать самостоятельно). |

По общему правилу, установленному ФСБУ 6/2020, объект ОС начинает амортизироваться с даты его признания в бухгалтерском учете, а прекращает - с момента его списания с бухгалтерского учета. Но по решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта ОС в бухгалтерском учете, а прекращать - с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС с бухгалтерского учета. Организация должна сделать выбор.

|  |
| --- |
| Начисление амортизации по объекту ОС начинается (п. 33 ФСБУ 6/2020):  - с даты признания объекта ОС в бухгалтерском учете;  - с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта ОС в бухгалтерском учете.  Начисление амортизации по объекту ОС прекращается (п. 33 ФСБУ 6/2020):  - с момента списания объекта ОС с бухгалтерского учета;  - с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС с бухгалтерского учета. |

Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы объектов ОС из установленных ФСБУ 6/2020 (п. 34 Стандарта).

Амортизация по объекту ОС со сроком использования, в течение которого объект будет приносить экономические выгоды организации, может начисляться:

- линейным способом;

- способом уменьшаемого остатка.

Амортизация по объекту ОС со сроком использования, определяемым исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта ОС, начисляется способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).

|  |
| --- |
| Амортизация по объектам ОС, СПИ которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, начисляется (п. 35 ФСБУ 6/2020):  - линейным способом;  - способом уменьшаемого остатка. |

Амортизация способом уменьшаемого остатка начисляется таким образом, чтобы суммы амортизации по объекту ОС за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения СПИ объекта. При этом организация самостоятельно утверждает формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение такой суммы в следующих периодах.

|  |
| --- |
| Сумма амортизации за отчетный период способом уменьшаемого остатка рассчитывается по следующей формуле (п. 35 ФСБУ 6/2020):  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (указать самостоятельно). |

**Последствия начала применения ФСБУ 6/2020**

По общему правилу последствия изменений в учетной политике в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 отражаются ретроспективно (как если бы данный Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни).

Для облегчения перехода на новый порядок учета объектов ОС в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ 6/2020, организация может не пересчитывать связанные с объектами ОС сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, осуществив единовременную корректировку балансовой стоимости объектов на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному), то есть применить альтернативный способ.

Для целей такой корректировки балансовой стоимостью объектов ОС считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с ФСБУ 6/2020 исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося СПИ, определенного в соответствии с данным Стандартом.

|  |
| --- |
| Способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 (п. 48, 49 ФСБУ 6/2020):  - ретроспективный;  - альтернативный. |

**Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета объектов ОС**

Организация, которая вправе использовать упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять п. 23, 38, пп. "б", "в", "ж" - "о" п. 45, п. 46, 47 ФСБУ 6/2020 (п. 3 Стандарта).

Кроме того, согласно п. 51 ФСБУ 6/2020 организация может начать применять его перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Соответственно, данная организация должна указать в учетной политике для целей бухгалтерского учета, какие положения ФСБУ 6/2020 она будет применять, а какие нет.

|  |
| --- |
| Порядок корректировки первоначальной стоимости объектов ОС в связи с изменением величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта ОС и восстановлению окружающей среды, предусмотренный Стандартом (п. 23 ФСБУ 6/2020):  - применяется;  - не применяется.  Проверка объектов ОС на обесценение (п. 38 ФСБУ 6/2020):  - применяется;  - не применяется (то есть объекты ОС оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости).  Информация об объектах ОС раскрывается в бухгалтерской отчетности (пп. "б", "в", "ж" - "о" п. 45, п. 46, 47 ФСБУ 6/2020):  - в полном объеме;  - в ограниченном объеме (указать, какая информация не раскрывается).  Способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 (п. 48, 49, 51 ФСБУ 6/2020):  - перспективный;  - ретроспективный;  - альтернативный. |

\* \* \*

Организация вправе принять решение о досрочном применении ФСБУ 6/2020, то есть уже с 2021 года. Такой шаг требует внесения изменений в учетную политику для целей бухгалтерского учета в отношении учета объектов ОС.

В статье проанализированы те способы и методы ведения учета объектов ОС, которые организация вправе выбрать в соответствии с новым бухгалтерским Стандартом.

**Вопросы, для которых способы учета нужно разрабатывать самостоятельно**

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

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

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

При этом подчеркнем: в приведенную ниже таблицу 1.2 включены лишь те ситуации, для которых требование о разработке способа учета закреплено в том или ином ПБУ. Однако нужно понимать, что в практике организации могут возникать ситуации (факты хозяйственной жизни), для которых правил учета в ПБУ вообще нет. Способы учета для этих ситуаций вам придется разрабатывать самостоятельно, руководствуясь при этом правилами, закрепленными в п. 7.1 ПБУ 1/2008.

Таблица 1.2

Способы оценки активов и обязательств,

для которых конкретные варианты учета

на нормативном уровне не закреплены

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

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

<\*> Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008.

<\*\*> При признании в бухгалтерском учете выручки от выполнения конкретных работ, оказания конкретных услуг, продажи продукции по мере готовности учтите рекомендации Минфина России, который считает, что способ определения степени завершенности работ, услуг, продукции на отчетную дату целесообразно разрабатывать исходя из ПБУ 2/2008 (в части способа определения степени завершенности работ по договору строительного подряда) (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год - приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355).

<\*\*\*> ПБУ 12/2010 в обязательном порядке применяется организациями-эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это ПБУ по желанию.

**Порядок распределения косвенных расходов**

**между отдельными договорами при применении ПБУ 2/2008**

В соответствии с п. 3 ПБУ 2/2008 <\*> в общем случае подрядчик должен вести учет расходов отдельно по каждому исполняемому договору.

Расходы по договору подразделяются на три группы:

1) прямые;

2) косвенные;

3) прочие.

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

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

- предвиденные расходы.

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

В пункте 12 ПБУ 2/2008 предусмотрено два способа отражения предвиденных расходов в бухгалтерском учете подрядчика. Они принимаются к учету либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ, либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов. Резервы на покрытие предвиденных расходов могут быть образованы при условии, что такие затраты могут быть достоверно определены.

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

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

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

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

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

**Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС,**

**относящихся к стоимости выполняемых работ**

Организациям, применяющим ПБУ 2/2008, необходимо определить для себя порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, относящихся к стоимости выполняемых работ.

На сегодняшний день специалистами предлагается два возможных варианта.

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

В этом случае получаем следующую, довольно непривычную схему проводок:

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

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

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

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

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

Тогда схема проводок будет выглядеть следующим образом:

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

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

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

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

**Критерии отнесения имущества к инвестиционным активам**

По общему правилу, установленному п. 7 ПБУ 15/2008, проценты по займам (кредитам) отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов <\*>.

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

<\*> Нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету не предусматривают признание расходов по займам, не включенным в стоимость инвестиционного актива, в качестве каких-либо активов, в том числе в качестве так называемых расходов будущих периодов (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (приложение к письму Минфина России от 19.01.2018 N 07-04-09/2694)).

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

Определение понятия "инвестиционный актив" дается в п. 7 ПБУ 15/2008.

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

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

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

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

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

Примечание. Поскольку в ПБУ 15/2008 не уточняется, какой период времени, затраченного на подготовку объекта к эксплуатации, следует считать длительным, этот момент обязательно нужно оговорить в учетной политике.

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

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

При этом включение процентов в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат (пункты 12, 13 ПБУ 15/2008):

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

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

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

**Резерв на оплату отпусков,**

**резерв на гарантийный ремонт,**

**иные резервы (оценочные обязательства)**

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

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

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

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

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

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

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

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

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

- предстоящими выплатами отпускных работникам;

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

- наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции.

\* \* \*

В соответствии с подп. "а" п. 2 ПБУ 8/2010 оценочными обязательствами признаются в том числе обязательства, возникающие из трудовых договоров, к которым, безусловно, относится и обязательство по предоставлению оплачиваемого отпуска.

Таким образом, все организации, обязанные <\*> применять ПБУ 8/2010, должны начислять **резерв на оплату отпусков**.

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

<\*> ПБУ 8/2010 применяется всеми организациями, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Малые предприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, могут отказаться от применения ПБУ 8/2010, прописав это в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета. В этом случае никакие оценочные обязательства, в том числе и резерв на отпуска, не создаются, и соответствующая строка баланса прочеркивается. Подробнее см. подраздел 1.8.

Конкретный порядок определения размера отчислений в резерв на отпуска в ПБУ 8/2010 не определен.

При этом в письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 указано, что оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

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

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

При этом нужно четко понимать цель создания резерва - показать пользователям отчетности, что на отчетную дату у организации есть обязательство перед работниками по оплате отпусков. В идеале величина резерва на отпуска в бухгалтерской отчетности должна соответствовать сумме, которую организация должна была бы выплатить работнику при выходе в отпуск либо при увольнении по состоянию на отчетную дату, увеличенную на сумму страховых взносов, относящихся к этим выплатам.

При разработке алгоритма формирования резерва можно руководствоваться Методическими рекомендациями МР-1-КПТ "Оценочные обязательства по расчетам с работниками", принятыми Комитетом БМЦ <\*> по толкованиям 09.09.2011 (Рекомендация Р-23/2011-КпР опубликована на сайте БМЦ bmcenter.ru).

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

<\*> Фонд развития бухгалтерского учета "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ"). Деятельность БМЦ направлена на разработку Федеральных стандартов бухгалтерского учета, Рекомендаций и иных регулирующих документов в области бухгалтерского учета в порядке, предусмотренном Законом "О бухгалтерском учете". Рекомендации, принимаемые Фондом, представляют консолидированную позицию участников Фонда по наиболее сложным и неурегулированным вопросам и формируют обычаи делового оборота в области бухгалтерского учета с целью минимизации рисков применения санкций за неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерской (финансовой) отчетности и снижения затрат на ведение бухгалтерского учета.

Обратите внимание! Многие бухгалтеры стремятся всеми правдами и неправдами сближать данные бухгалтерского и налогового учета. Имейте в виду: в части резерва на отпуска сделать это не получится, поскольку правила создания резерва на отпуска в целях налогообложения прибыли кардинально отличаются от требований ПБУ 8/2010.

Механизм создания резерва, установленный ст. 324.1 НК РФ (подробно он рассмотрен в подразделе 2.5.16), для целей бухгалтерского учета не применим, поскольку основной идеей создания резерва в налоговом учете является равномерное распределение расходов на отпуска в течение года. Налоговый резерв создается исключительно под отпуска отчетного года и может иметь переходящий на следующий год остаток только в том случае, если кто-то из работников не использовал свое право на отпуск в отчетном году.

Целью же бухгалтерского учета является признание возникающих у организации обязательств по оплате отпусков вообще (а не отпусков отчетного года). Поэтому в бухгалтерском учете остаток резерва на конец года в общем случае не может быть равен нулю, даже если все работники своевременно использовали свое право на отпуск. Ведь, вернувшись из отпуска, они уже успели "накопить" часть отпускных следующего года.

Очевидно, что размер резерва, начисленного по правилам налогового законодательства, будет далек от величины реальных обязательств организации по оплате отпусков. Поэтому **в учетной политике для целей бухгалтерского учета нельзя закрепить алгоритм создания резерва на отпуска, предусмотренный ст. 324.1 НК РФ для целей налогообложения прибыли**.

**Признание ошибки существенной**

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете регулируется нормами ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности".

Примечание. Если в текущем году обнаружена ошибка, относящаяся к предыдущему году, то сначала ее нужно квалифицировать как существенную либо как несущественную. Условия разграничения ошибок на существенные и несущественные целесообразно закрепить в учетной политике.

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

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

Пример 1.7. В мае 2018 г. был обнаружен неучтенный ноутбук. Согласно найденным документам он был получен от поставщика в ноябре 2017 г. и в этом же месяце введен в эксплуатацию. Стоимость ноутбука - 60 000 руб.

По состоянию на 1 мая 2018 г. в учете на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" числится дебиторская задолженность поставщика в сумме 60 000 руб.

Выявленная ошибка признана несущественной. Поэтому в мае 2018 г. в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Д-т счета 01 К-т счета 60 - 60 000 руб. - принят к учету ноутбук, полученный от поставщика в ноябре 2017 г.;

Д-т счета 91 К-т счета 02 - 1 500 руб. - в составе прочих расходов признана сумма амортизации за 2017 год;

Д-т счета 20 К-т счета 02 - 6 000 руб. - в составе расходов по обычным видам деятельности признана сумма амортизации за январь - апрель 2018 г.

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

Процесс исправления существенных ошибок прошлых лет более сложный и трудоемкий.

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

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

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

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

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

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

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

Пример 1.8. В декабре 2018 г. было обнаружено, что в 2017 году ошибочно была списана в состав прочих расходов дебиторская задолженность в сумме 1 500 000 руб.

Выявленная ошибка признана существенной.

В декабре 2018 г. в бухгалтерском учете делаются проводки:

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

Никакие исправления в бухгалтерскую отчетность за 2017 год вносить не нужно. Однако нужно пересчитать сравнительные показатели за отчетные периоды 2017 года, отражаемые в отчетности за 2018 год.

Например, в отчете о финансовых результатах за 2018 год данные о величине прочих расходов за 2017 год придется пересчитать так, как будто ошибки не было. Пересчет этого показателя, естественно, "потянет" за собой пересчет других показателей за 2017 год, отражаемых в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах за 2018 год.

**Признание финансовых вложений денежными эквивалентами**

В соответствии с ПБУ 23/2011 при заполнении отчета о движении денежных средств в нем необходимо отражать движение не только денежных средств (счета учета денежных средств), но и денежных эквивалентов (счет 58).

При заполнении бухгалтерского баланса нужно руководствоваться тем же подходом, т.е. в разделе "Оборотные активы" стоимость денежных эквивалентов следует показывать по статье "Денежные средства", а не "Финансовые вложения".

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

Кроме того, к денежным эквивалентам при определенных условиях могут быть отнесены **предоставленные займы**, если, например, договором предусмотрен возврат займа по первому требованию заимодавца. Соответствующие разъяснения приведены в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год (письмо Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

Примечание. Организации необходимо самой определить, какие финансовые вложения она будет признавать денежными эквивалентами, закрепив этот момент в своей учетной политике (п. 23 ПБУ 23/2011).

**Сворачивание денежных потоков**

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

Примерами таких денежных потоков являются:

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

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

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

- оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

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

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

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

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

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

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

- по строке "поступления арендных платежей..." (4112) - 7 млн руб.;

- по строке "платежи поставщикам..." (4121) - 1,5 млн руб.;

- по строке "прочие платежи" (4219) - 0,5 млн руб.

В соответствии с п. 17 ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются свернуто также в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Примерами таких денежных потоков являются:

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

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

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

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

**Порядок отступления от правил, предусмотренных**

**федеральными стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ)**

С 2017 года ПБУ 1/2008 дополнено специальными нормами, регламентирующими действия организации при выборе (разработке) способов ведения бухгалтерского учета в случаях, когда следование общему порядку приводит к недостоверному представлению финансового положения такой организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отказ от предусмотренных федеральными стандартами способов учета возможен в исключительных случаях и при соблюдении всех следующих условий (см. Информационное сообщение Минфина России от 02.08.2017 N ИС-учет-9):

1) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

3) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

Кроме того, ПБУ 1/2008 также дополнено требованиями к раскрытию информации об отступлении от общих правил и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета.

В случае если организация отступает от общего порядка формирования учетной политики, она обязана раскрыть следующую информацию в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) наименование ФСБУ, устанавливающего способ ведения бухгалтерского учета, от применения которого организация отступила, с кратким описанием этого способа;

2) обстоятельства, в результате которых применение общего порядка формирования учетной политики приводит к тому, что бухгалтерская (финансовая) отчетность организации не позволяет получить достоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, и причины наступления этих обстоятельств;

3) содержание примененного организацией альтернативного способа ведения бухгалтерского учета, и объяснение, каким образом этот способ устраняет недостоверность представления финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств;

4) значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, которые были изменены в результате отступления от общего порядка формирования учетной политики, как если бы такое отступление не было сделано, и величину корректировки каждого показателя.

Иными словами, организация должна включить в отчетность сравнительный анализ (сверку) всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были изменены в результате описанного отступления, как если бы отступление не было сделано.

\* \* \*

С 2017 года ПБУ 1/2008 позволяет организациям формировать свою учетную политику с учетом требований МСФО (если организация составляет свою финансовую отчетность по МСФО).

Данные организации при формировании учетной политики могут руководствоваться ФСБУ с учетом требований МСФО. Это, в частности, означает, что если применение какого-то способа ведения бухгалтерского учета, предусмотренного федеральным стандартом, приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО (т.е. препятствует соблюдению этих требований), то такая организация вправе не применять данный способ ведения бухгалтерского учета. Вместо этого способа ведения бухгалтерского учета применяется способ, предусмотренный соответствующим МСФО.

При этом в отношении каждого непримененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ, организация должна в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) описать такой способ;

2) раскрыть требование МСФО, которое будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ, и описать, каким образом это требование будет нарушено.

При практическом применении указанных выше норм можно воспользоваться Рекомендацией Р-87/2017-КпР "Унификация учетной политики по ФСБУ и по МСФО" (подготовлена БМЦ) <\*>.

**Учетная политика малого предприятия.**

**Упрощенные методы учета**

Примечание. Малым предприятиям (за исключением организаций, указанных в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" <\*\*>) предоставлено право вести бухгалтерский учет в упрощенном порядке, сократив количество применяемых синтетических счетов, отказавшись от применения ряда ПБУ, а также выбрав и закрепив в учетной политике упрощенные способы бухучета.

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

<\*\*> В пункте 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" перечислены экономические субъекты, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. К ним отнесены:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

4) микрофинансовые организации;

5) организации государственного сектора;

6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, имеющие статус иностранного агента.

Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства (малым предприятиям) определены в ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (далее - Закон N 209-ФЗ).

К малым предприятиям в общем случае относятся акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, у которых:

1) среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год не превышает **100 человек** включительно <\*>;

2) доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год, который определяется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, суммируется по всем осуществляемым видам деятельности и применяется по всем налоговым режимам, не превышает **800 млн рублей** (Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 N 265);

3) соблюдаются следующие ограничения по составу участников (акционеров):

- доля Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, общественных или религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов (за исключением инвестиционных фондов) не превышает суммарно 25%;

- доля иностранных юридических лиц <\*\*> и (или) юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не превышает суммарно 49% <\*\*\*>.

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

<\*> Средняя численность работников за календарный год определяется с учетом всех работников организации, в том числе работников, выполняющих работы по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений организации (ч. 6 ст. 4 Закона N 209-ФЗ).

<\*\*> С 1 декабря 2018 г. это ограничение не распространяется на иностранных юридических лиц, которые не зарегистрированы в офшорах и у которых показатели среднесписочной численности и дохода от предпринимательской деятельности не превышают предельных значений, установленных для средних предприятий (250 человек и 2 млрд рублей). Соответствующие изменения внесены в ст. 4 Закона N 209-ФЗ Федеральным законом от 03.08.2018 N 313-ФЗ.

<\*\*\*> Указанное ограничение не распространяется на общества, соответствующие условиям, указанным в подп. "б" - "д" п. 1 ч. 1.1 ст. 4 Закона N 209-ФЗ.

Заметим, что среди малых предприятий выделяют **микропредприятия**, к которым относятся организации, у которых:

- среднесписочная численность работников не превышает 15 человек;

- полученный доход не превышает 120 млн рублей в год.

Обратите внимание! С 2016 года **балансовая стоимость активов** организации уже не влияет на возможность отнесения ее к субъектам малого предпринимательства. Балансовая стоимость активов малого предприятия теперь **не ограничена**.

В то же время **с 2016 года ограничивается размер не выручки** (как это было раньше), **а дохода,** полученного по всем видам деятельности и всем режимам налогообложения. То есть с 2016 года в расчет принимается не только выручка от реализации, но и внереализационные доходы - все вместе не должно превышать 800 млн рублей в год. Очевидно, что это изменение может привести многих к потере статуса малого предприятия.

В этой связи имейте в виду: в соответствии с ч. 4 ст. 4 Закона N 209-ФЗ **организация теряет статус малого в том случае, если размер дохода и (или) численность работников превышают установленные предельные значения (800 миллионов рублей, 100 человек) в течение трех <\*> календарных лет, следующих один за другим**.

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

<\*> Разъяснения по этому вопросу приведены в письме Минэкономразвития России от 11.04.2016 N Д28и-913.

Вновь созданные ООО <\*\*> при соблюдении ограничений по составу участников (учредителей) изначально относятся к микропредприятиям (ч. 3 ст. 4 Закона N 209-ФЗ). По истечении первого года работы статус организации пересматривается с учетом информации о среднесписочной численности и величине полученного дохода.

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

<\*\*> С 1 декабря 2018 г. это правило распространено также на акционерные общества с единственным акционером.

\* \* \*

Итак, малым предприятиям (за исключением тех, которые перечислены в п. 5 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете") предоставлено право существенно упростить свой бухгалтерский учет.

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

Ниже, в таблице 1.3, приведен вариант формирования рабочего плана счетов малого предприятия в соответствии с рекомендациями, содержащимися в Информации Минфина России 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности" <\*\*\*>.

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

<\*\*\*> Малые предприятия могут вести бухгалтерский учет вообще без использования бухгалтерских счетов. Этот способ (он называется "простая форма учета") предполагает ведение учета с применением только одного регистра бухгалтерского учета - книги (журнала) учета фактов хозяйственной жизни. В соответствии со ст. 10 Закона "О бухгалтерском учете" форма книги (журнала) утверждается руководителем экономического субъекта.

Таблица 1.3

Рабочий план счетов малого предприятия

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

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

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

Таблица 1.4

ПБУ, от применения которых можно отказываться

|  |  |
| --- | --- |
| Название ПБУ | Комментарий |
| 1 | 2 |
| ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" | Если в учетной политике прописан отказ от применения ПБУ 2/2008, то организация признает доходы и расходы по договорам строительного подряда в общем порядке в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 |
| ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" | Если в учетной политике прописан отказ от применения ПБУ 8/2010, то организация не создает никаких резервов (оценочных обязательств), а все фактически понесенные расходы учитывает в составе расходов по мере возникновения |
| ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах" |  |
| ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности" |  |
| ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" | Если организация закрепила в учетной политике отказ от применения ПБУ 18/02, то она не ведет учет разниц, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом. Налог на прибыль считается по данным налогового учета. В бухгалтерской отчетности отражается сумма налога, исчисленная в соответствии с главой 25 НК РФ и указанная в декларации по налогу на прибыль |

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

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

Таблица 1.5

**Упрощенные способы ведения учета,**

**предусмотренные для малых предприятий**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Общие правила учета | Упрощенный вариант для малых предприятий |
| 1 | 2 | 3 |
| Учетная политика | | |
| Разработка способов учета по вопросам, по которым способы учета в федеральных стандартах отсутствуют | При разработке способа учета последовательно используются следующие источники:  1) МСФО;  2) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов по аналогичным вопросам;  3) рекомендации в области бухучета (п. 7.1 ПБУ 1/2008) | При разработке способа учета можно руководствоваться исключительно требованием рациональности <1> (п. 7.2 ПБУ 1/2008) |
| Отражение последствий изменения учетной политики | По общему правилу последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности **ретроспективно** (пункты 14 и 15 ПБУ 1/2008) | Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются **перспективно**, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (п. 15.1 ПБУ 1/2008) <2> |
| Материально-производственные запасы (МПЗ) | | |
| Оценка МПЗ | По фактической себестоимости, которая определяется как сумма фактических затрат на приобретение | По цене поставщика. Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены |
| Признание стоимости МПЗ и других затрат на производство и подготовку к продаже продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности | По мере фактического использования | В полной сумме по мере их приобретения (осуществления). Этот способ без каких-либо ограничений могут применять микропредприятия <3>. Остальные организации могут его применять при условии, что характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков МПЗ (п. 13.2 ПБУ 5/01) <4> |
| Признание расходов на приобретение МПЗ, предназначенных для управленческих нужд |  | Признаются в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления) (п. 13.3 ПБУ 5/01) <5> |
| Создание резерва под снижение стоимости МПЗ | Создается в конце года при наличии МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась | Резерв не создается (п. 25 ПБУ 5/01) <6> |
| Основные средства (ОС) | | |
| Определение первоначальной стоимости ОС | По сумме фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) | При их приобретении за плату - по цене поставщика (продавца) и затрат на монтаж (при наличии таких затрат и если они не учтены в цене).  При их сооружении (изготовлении) - в сумме, уплачиваемой по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью приобретения, сооружения и изготовления ОС. Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта ОС, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены (п. 8.1 ПБУ 6/01) <7> |
| Начисление амортизации по всем ОС | В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы | Единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией (п. 19 ПБУ 6/01) |
| Начисление амортизации по производственному и хозяйственному инвентарю <8> | Единовременно в размере первоначальной стоимости при их принятии к бухгалтерскому учету (п. 19 ПБУ 6/01) <9> |
| Расходы на НИОКР | | |
| Списание расходов на НИОКР с положительным результатом на расходы по обычным видам деятельности | В течение ожидаемого срока использования результатов работ, но не более 5 лет | В полной сумме по мере их осуществления (п. 14 ПБУ 17/02) |
| Нематериальные активы (НМА) | | |
| Признание расходов на приобретение НМА | Формируют первоначальную стоимость НМА и списываются в состав расходов путем начисления амортизации | Признаются в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления (п. 3.1 ПБУ 14/2007) <10> |
| Учет финансовых вложений | | |
| Последующая оценка финансовых вложений | Финансовые вложения делятся на рыночные и нерыночные. Нерыночные финансовые вложения отражаются в учете по первоначальной стоимости, которая в общем случае определяется как сумма фактических затрат на их приобретение.  Рыночные финансовые вложения отражаются в отчетности по текущей рыночной стоимости, т.е. организация обязана ежемесячно или ежеквартально производить их переоценку (пункты 19 - 21 ПБУ 19/02) | Последующая оценка всех финансовых вложений осуществляется в порядке, установленном для нерыночных финансовых вложений (п. 19 ПБУ 19/02). Закрепив такой порядок в учетной политике, малое предприятие учитывает все свои финансовые вложения, как рыночные, так и нерыночные, по первоначальной стоимости <11>. Указанные организации могут принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен |
| Учет расходов по займам и кредитам | | |
| Учет процентов по привлеченным займам и кредитам | По общему правилу проценты по займам и кредитам признаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов. Однако если заемные средства используются для приобретения (создания) инвестиционного актива, то проценты по ним включаются в стоимость инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008) | Все расходы по займам и кредитам признаются прочими расходами (п. 7 ПБУ 15/2008) <12> |
| Учет доходов и расходов | | |
| Признание выручки и расходов | По общему правилу выручка признается в бухгалтерском учете по начислению (по мере отгрузки товаров (работ, услуг)), независимо от фактического получения денежных средств от покупателей и заказчиков (п. 12 ПБУ 9/99) | Выручка может признаваться кассовым методом (т.е. выручка признается не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты) (п. 12 ПБУ 9/99).  Если организацией в учетной политике принят кассовый метод признания выручки, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности (п. 18 ПБУ 10/99) <13> |
| Исправление ошибок прошлых лет | | |
| Исправление существенных ошибок прошлых лет | Исправляются записями в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Кроме того, требуется ретроспективный пересчет сравнительных показателей отчетности прошлых лет (п. 9 ПБУ 22/2010) <14> | Исправляются в том же порядке, что и несущественные ошибки, т.е. записями в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", без ретроспективного пересчета показателей отчетности прошлых лет (п. 9 ПБУ 22/2010) |

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

<1> Требование рациональности сформулировано в п. 6 ПБУ 1/2008. Оно подразумевает рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации.

<2> Отказ от ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности прошлых лет, конечно же, снижает достоверность бухгалтерской отчетности, но существенно упрощает жизнь бухгалтера. Соответственно, если пользователи отчетности (руководство, учредители и т.д.) не возражают против такого "упрощения", то никаких причин отказываться от предоставленной п. 15.1 ПБУ 1/2008 возможности и продолжать "мучиться" с ретроспективным пересчетом, на наш взгляд, нет.

<3> Критерии отнесения организаций к микропредприятиям приведены на с. 118.

<4> При применении данного упрощенного способа стоимость сырья, материалов, товаров, другие затраты на производство и подготовку к продаже продукции и товаров отражаются по дебету счета 20 "Основное производство" (других счетов учета затрат на производство - при использовании таких счетов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками, иными контрагентами, персоналом по оплате труда, др. в полной сумме по мере приобретения сырья, материалов, товаров и осуществления других затрат на производство и подготовку к продаже продукции, товаров. Общая сумма затрат, учтенных на счете 20 (других счетах учета затрат на производство), списывается в конце отчетного периода в дебет счета 99 "Прибыли или убытки" (в дебет счета 90 "Продажи" - при использовании такого счета). При применении данного упрощенного способа в бухгалтерском учете и отчетности информация об остатках МПЗ (сырья, материалов, покупных товаров, незавершенного производства, готовой продукции) не формируется и не отражается (Информационное сообщение Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

<5> При применении данного упрощенного способа расходы на приобретение МПЗ, предназначенных для управленческих нужд, отражаются по дебету счета 20 "Основное производство" (или 26 "Общехозяйственные расходы") и кредиту счетов учета расчетов с поставщиками, иными контрагентами, персоналом по оплате труда, др. в полной сумме по мере приобретения запасов и осуществления расходов. Данный способ учета не предполагает формирование в бухгалтерском учете и отражение в бухгалтерской отчетности остатка указанных МПЗ (Информационное сообщение Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

<6> В налоговом учете (налог на прибыль и УСН) создание резерва под обесценение МПЗ не предусмотрено. Поэтому можем посоветовать бухгалтерам воспользоваться этим послаблением, так как это, во-первых, упрощает ведение бухучета МПЗ и, во-вторых, позволяет избежать расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом (как при применении общего режима налогообложения, так и УСН).

<7> Этот способ оценки основных средств должен быть интересен для организаций, применяющих УСН или планирующих перейти на этот спецрежим, поскольку он позволяет легально снизить балансовую стоимость основных средств. В соответствии с подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, превышает 150 млн рублей, не вправе применять УСН.

<8> С 1 января 2017 г. вступил в силу новый ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008). Согласно новому классификатору хозяйственный инвентарь (т.е. предметы, непосредственно не используемые в производственном процессе), а также производственный инвентарь (т.е. предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям) включены в группировку ОКОФ "Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты" (код 330.00.00.00.000). К хозяйственному и производственному инвентарю относится, в частности, следующее имущество: ковры, сейфы, бытовые приборы (холодильники, электрочайники, кофемашины, кондиционеры, вентиляторы и т.п.), мебель, часы, спортивный инвентарь. При этом стоимость объектов основных средств, относимых к инвентарю, значения не имеет.

<9> При применении данного упрощенного способа сумма начисленной амортизации по указанным объектам в размере 100% их первоначальной стоимости отражается по дебету счета 20 "Основное производство" (по дебету других счетов учета затрат на производство - при использовании таких счетов) и кредиту счета 02.

<10> При применении данного упрощенного способа признание указанных расходов отражается по дебету счета 20 "Основное производство" (по дебету других счетов учета затрат на производство - при использовании таких счетов) и кредиту счетов учета расчетов с контрагентами, персоналом по оплате труда, др. Данный способ не предполагает формирование в бухгалтерском учете и отражение в бухгалтерской отчетности остатка по статье "Нематериальные активы" (Информационное сообщение Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

<11> На наш взгляд, малому предприятию имеет смысл закрепить такой порядок в учетной политике. Во-первых, это существенно снизит трудоемкость ведения бухгалтерского учета финансовых вложений. Во-вторых, такой порядок ведения бухгалтерского учета финансовых вложений сблизит бухгалтерский и налоговый учет, поскольку в налоговом учете (как при общем режиме налогообложения, так и при УСН) переоценка финансовых вложений по рыночной цене не предусмотрена.

<12> Включение соответствующего положения в приказ об учетной политике позволяет, во-первых, легально снизить первоначальную стоимость инвестиционного актива (а значит, и налоговую базу по налогу на имущество) и, во-вторых, сблизить данные бухгалтерского и налогового учета (как при общем режиме (налог на прибыль), так и при УСН проценты всегда учитываются в составе внереализационных расходов и в стоимость активов не включаются).

<13> Если малое предприятие является плательщиком налога на прибыль, то признание выручки и расходов кассовым методом приведет к сильному расхождению данных бухгалтерского и налогового учета. Поэтому закрепление кассового метода в учетной политике для целей бухгалтерского учета представляется нам неразумным. В то же время организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, кассовый метод признания доходов и расходов, наоборот, позволит сблизить данные, отражаемые в бухгалтерской отчетности и в книге учета доходов и расходов. Поэтому организациям-"упрощенцам" имеет смысл подумать о применении в целях бухгалтерского учета именно кассового метода. Но в любом случае решение, конечно же, принимается вами самостоятельно.

<14> Порядок исправления ошибок прошлых лет подробно рассмотрен в подразделе 1.6.6.

Примечание. Вы можете самостоятельно выбирать, какие упрощенные способы применять, а какие нет (вне зависимости от применения других упрощенных способов).

Выбор отдельных упрощенных способов ведения бухгалтерского учета осуществляется исходя из условий хозяйствования, величины организации и других соответствующих факторов (в том числе применяемого режима налогообложения) (Информационное сообщение Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

**В-четвертых,** малым предприятиям предоставлено право **составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном варианте** (только баланс и отчет о финансовых результатах) (п. 26 Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности").

Кроме того, **малые предприятия могут выбирать, по какой форме составлять баланс и отчет о финансовых результатах**: по стандартной, предусмотренной Приложением N 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н, или по упрощенной, предусмотренной Приложением N 5 к этому же Приказу.

Соответствующее решение следует закрепить в приказе об учетной политике.

**Упрощенная форма бухгалтерского баланса** приведена на с. 131.

В упрощенной форме баланса **актив** состоит всего из пяти строк.

По строке "Материальные внеоборотные активы" отражается информация об основных средствах (счета 01 и 03) и незавершенных капитальных вложениях в основные средства (счет 08).

Информация об остальных внеоборотных активах (нематериальных активах, положительных результатах НИОКР, долгосрочных финансовых вложениях и других долгосрочных активах) отражается по строке "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы".

Информация об оборотных активах отражается в трех строках:

- строки "Запасы" и "Денежные средства и денежные эквиваленты" заполняются по тем же правилам, что и аналогичные строки в балансе стандартной формы;

- в строку "Финансовые и другие оборотные активы" включаются данные обо всех остальных оборотных активах, включая дебиторскую задолженность.

**Пассив** упрощенного баланса состоит из шести строк.

По строке "Капитал и резервы" отражается совокупность данных, отражаемых в разделе III "Капитал и резервы" стандартной формы баланса.

Информация о долгосрочных обязательствах отражается в двух строках:

- по строке "Долгосрочные заемные средства" показываются данные о долгосрочных займах и кредитах, отраженных на счете 67. При этом нужно руководствоваться правилами заполнения аналогичной строки стандартной формы баланса;

- по строке "Другие долгосрочные обязательства" приводятся данные обо всех остальных долгосрочных обязательствах.

Для краткосрочных обязательств предусмотрены три строки:

- строка "Краткосрочные заемные средства" (заполняется по правилам, предусмотренным для аналогичной строки стандартной формы баланса);

- строка "Кредиторская задолженность";

- строка "Другие краткосрочные обязательства", в которой отражается информация обо всех краткосрочных обязательствах, помимо заемных средств и кредиторской задолженности.

**Упрощенная форма отчета о финансовых результатах** приведена на с. 133.

В упрощенной форме отчета всего семь строк.

По второй строке "Расходы по обычной деятельности" показывается совокупная информация о себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходах организации.

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

По строке "Налоги на прибыль (доходы)" отражается сумма текущего налога на прибыль, которая совпадает с суммой налога, отраженной в декларации по налогу на прибыль.

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

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

Обратите внимание! В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы "Наименование показателя" приводится **графа "Код", в которой указываются коды показателей согласно Приложению N 4 к Приказу N 66н**.

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

Например, строка "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" упрощенного баланса включает в себя данные о нематериальных активах, результатах НИОКР, незавершенных вложениях в нематериальные активы, отложенных налоговых активах и прочих внеоборотных активах.

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

нематериальные активы - 1110;

результаты исследований и разработок - 1120;

финансовые вложения - 1170;

отложенные налоговые активы - 1180;

прочие внеоборотные активы - 1190.

Заполняя строку "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" упрощенного баланса, бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой строки и какой из них имеет наибольший удельный вес.

Предположим, показатель строки "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" равен 1 000 000 рублей, в том числе стоимость:

нематериальных активов - 100 000 рублей;

долгосрочных финансовых вложений - 900 000 рублей.

В этой ситуации в бухгалтерском балансе малого предприятия строке "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" следует присвоить код 1170 (код строки "Финансовые вложения").

**Раздел 3. Учетная политика в целях налогообложения**

**Общие правила составления**

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

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

Требования к налоговой учетной политике "разбросаны" по разным главам второй части Налогового кодекса.

В пункте 12 ст. 167 НК РФ (гл. 21 "Налог на добавленную стоимость") содержатся следующие требования.

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

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

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

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

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

В статьях 313 и 314 НК РФ установлены следующие требования к налоговой учетной политике.

Учетная политика для целей налогообложения должна формироваться исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета (ст. 313 НК РФ). То есть выбранные организацией способы учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

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

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

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

Итак, собрав все требования к налоговой учетной политике, содержащиеся в НК РФ, можно прийти к следующим выводам.

Налоговая учетная политика, в отличие от бухгалтерской, формируется налогоплательщиком ежегодно.

Каждый год в конце года необходимо формировать налоговую учетную политику на следующий год, которая начнет применяться с 1 января следующего года. Соответственно, приказ об утверждении налоговой учетной политики на 2019 год должен быть датирован 2018 годом.

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

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

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

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

Налоговая инспекция имеет право потребовать вашу учетную политику для целей налогообложения лишь при проведении налоговой проверки (выездной или камеральной). Просто так сдавать в налоговую инспекцию учетную политику (в том числе в составе налоговой отчетности) не нужно.

**Учетная политика для целей налогообложения**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Каждая организация должна сформировать и утвердить свою учетную политику для целей налогообложения.  В ней вы должны установить выбранные способы и методы ведения учета для целей налогообложения, а также порядок их применения, если законодательно он не установлен.  В приложениях к учетной политике закрепите формы налоговых регистров.  Утвердить учетную политику нужно приказом (распоряжением) руководителя. |  |

**1. Как сформировать учетную политику для целей налогообложения**

Формировать учетную политику для целей налогообложения можно как в виде отдельного документа, так и в виде раздела в общей учетной политике наряду с разделом для целей бухучета.

**Утвержденной или рекомендованной формы** учетной политики нет. Поэтому вы составляете ее сами. В учетную политику включите (п. 2 ст. 11 НК РФ):

* способы и методы учета, которые вы выбрали исходя из предложенных Налоговым кодексом РФ.

Например, это метод начисления амортизации по основным средствам (п. 1 ст. 259 НК РФ), перечень прямых расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ), способ и порядок создания резерва на оплату отпусков, если вы решили его создать (п. 1 ст. 324.1 НК РФ);

* самостоятельно разработанные способы и методы учета, если Налоговым кодексом РФ они не установлены. Например, порядок ведения раздельного учета НДС по облагаемым и необлагаемым операциям (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ);
* иные положения, не противоречащие законодательству.

Описывать те способы учета, которые вы не применяете или планируете применять только в будущих налоговых периодах, не нужно.

**Утверждается учетная политика** приказом или распоряжением руководителя организации (п. 12 ст. 167, ст. 313 НК РФ). Ее можно оформить приложением к такому приказу.

Учетная политика обязательна для всех обособленных подразделений организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).

Учетная политика принимается при создании организации и применяется последовательно из года в год. Формировать каждый год новую учетную политику не нужно. Вы можете применять ранее утвержденную, внося в нее при необходимости изменения и дополнения (ст. 313 НК РФ).

**Изменять учетную политику** в течение года можно лишь в двух случаях: если внесены поправки в законодательство о налогах и сборах и если начинаете вести новый вид деятельности. Поменять метод учета затрат, изменив учетную политику, возможно с начала нового налогового периода (ст. 313 НК РФ, Письма Минфина России от 26.02.2021 N 03-03-06/1/13447, от 08.04.2020 N 03-03-07/27947, от 03.07.2018 N 03-03-06/1/45756).

|  |
| --- |
| Можно ли привлечь к ответственности за отсутствие учетной политики  Отсутствие учетной политики для целей налогообложения грозит руководителю (должностному лицу) организации штрафом в размере 300 - 500 руб. (ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).  Сама организация может быть оштрафована на 200 руб. (п. 1 ст. 126 НК РФ).  Следует также учитывать, что учетная политика необходима для организации налогового учета, например для установления налоговых регистров, и ее отсутствие может привести к более серьезным последствиям, чем указанные штрафы. Так, отсутствие налоговых регистров относится к грубым нарушениям правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Оно влечет штраф 10 тыс. руб. (30 тыс. руб. - если нарушение совершалось более одного налогового периода). Если же из-за нарушения занижена налоговая база, то штраф составит 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ). |

**2. Из каких разделов состоит учетная политика для целей налогообложения**

Состоит учетная политика, как правило, из двух разделов: общего и специального.

**В общем разделе** отражаются организационно-технические вопросы, в частности:

* виды деятельности организации, какое подразделение ведет учет, ответственные лица и т.п.;
* порядок документооборота;
* правила ведения учета в структурных подразделениях и передачи данных в головной офис и др.

|  |
| --- |
| Как в учетной политике установить электронный документооборот с контрагентами  В учетной политике нужно прописать порядок применения электронного документооборота с контрагентами, если вы планируете его применять. В общем разделе учетной политики логично установить основные правила электронного документооборота с контрагентами (в каких случаях, при каких условиях и в каком порядке он применяется).  Пример формулировки:  "Обмен документами с контрагентами, с которыми достигнуто письменное соглашение об электронном способе обмена документами, осуществляется в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением УКЭП лиц, уполномоченных приказом генерального директора, через организации, обеспечивающие обмен информацией в рамках электронного документооборота (операторов)".  Детальный порядок электронного документооборота установите в специальном разделе. Например, если вы планируете использовать его при выставлении счетов-фактур, можете включить в учетную политику такое правило:  "Выставление счетов-фактур осуществляется в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением УКЭП уполномоченного лица через операторов электронного документооборота, обеспечивающих обмен документами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, в Порядке, утвержденном Приказом Минфина России от 05.02.2021 N 14н". |

**В специальном разделе** указывается порядок формирования налоговой базы. В частности, в нем могут быть определены:

* метод признания доходов и расходов (ст. ст. 271 - 273 НК РФ);
* метод начисления амортизации (п. 1 ст. 259 НК РФ);
* порядок уплаты налога по обособленным подразделениям (ст. 288 НК РФ);
* порядок ведения раздельного учета "входного" НДС, если у вас существует такая обязанность (п. 4 ст. 170 НК РФ).

В качестве приложения к учетной политике закрепите применяемые формы регистров налогового учета. Если необходимо, включите в состав приложений порядок отражения данных налогового учета и первичных документов в таких налоговых регистрах (ст. 314 НК РФ).

**Внесение дополнений**

Согласно ст. 313 НК РФ при появлении новых видов деятельности организации предоставлено право вносить в налоговую ученую политику дополнения, регулирующие правила налогового учета новых операций.

Дополнения в учетную политику вносятся тогда, когда возникла соответствующая необходимость (не обязательно с начала года). Хотя в НК РФ это явно не сказано, но можно утверждать, что внесенные дополнения применяются сразу же с момента издания соответствующего приказа руководителя.

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

Примечание. Поскольку никаких ограничений на внесение дополнений в учетную политику законодательство не устанавливает, при формировании налоговой учетной политики совсем не нужно пытаться предусмотреть в ней все возможные варианты, предусмотренные НК РФ.

В учетной политике нужно отразить только те способы учета, которые относятся к текущим видам деятельности (к тем активам и обязательствам, которые есть в организации, к тем операциям, которые уже осуществляются). Если у вас в организации нет операций с финансовыми инструментами срочных сделок, то нюансы налогового учета таких операций в учетной политике прописывать не нужно. Если в течение года появится что-то новое, чего раньше не было и о чем в учетной политике нет ни слова, вы всегда сможете внести в учетную политику соответствующие дополнения (письмо Минфина России от 03.07.2018 N 03-03-06/1/45756).

**Внесение изменений**

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

При этом нужно учитывать, что по некоторым вопросам в отдельных статьях НК РФ установлены специальные правила, ограничивающие возможность изменения учетной политики. Эти ограничения приведены в представленной ниже таблице 2.1.

Таблица 2.1

Ограничения на изменение учетной политики

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ учета, закрепляемый в учетной политике | Порядок изменения учетной политики | Норма НК РФ |
| 1 | 2 | 3 |
| Метод начисления амортизации по объектам амортизируемого имущества | Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет | Пункт 1 ст. 259 НК РФ |
| Инвестиционный налоговый вычет | Использование (отказ от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе изменить ранее принятое решение об использовании (отказе от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета по истечении трех последовательных налоговых периодов применения такого решения, если иной срок не определен решением субъекта Российской Федерации | Пункт 8 ст. 286.1 НК РФ |
| Порядок распределения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, в целях исчисления налога на прибыль | Указанный порядок устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее пяти налоговых периодов | Пункт 4 ст. 299.4 НК РФ |
| Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) | Порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП), закрепленный в учетной политике, подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов | Пункт 1 ст. 319 НК РФ |
| Порядок формирования стоимости приобретения товаров | Порядок формирования стоимости приобретения товаров, закрепленный в учетной политике, применяется в течение не менее двух налоговых периодов | Статья 320 НК РФ |
| Порядок определения стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении, для целей исчисления НДПИ | 1. В соответствии с п. 1 ст. 340.1 НК РФ.  2. Как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со ст. 339 НК РФ, и минимальной предельной стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии со ст. 340.1 НК РФ.  Выбранный порядок подлежит применению в течение не менее пяти лет | Пункт 5 ст. 340.1 НК РФ |
| Порядок признания расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля | Указанные расходы могут либо приниматься к вычету при определении суммы НДПИ, либо включаться в расходы в целях исчисления налога на прибыль. Порядок признания расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение указанного порядка допускается не чаще одного раза в пять лет | Пункт 1 ст. 343.1 НК РФ |

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

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

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

Аналогичный вывод содержится в Определении ВАС РФ от 06.03.2013 N ВАС-1842/13 <\*>.

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

<\*> Налогоплательщик изменил методику распределения прямых и косвенных расходов и на этом основании произвел пересчет налоговой базы прошлых периодов. Судьи указали на то, что согласно ст. 313 НК РФ при изменении учетной политики новые измененные способы учета вводятся с начала нового налогового периода.

Внесение изменений в учетную политику в середине налогового периода возможно лишь в случае изменения законодательства. В этом случае измененный способ применяется не ранее чем с момента вступления в силу указанных изменений законодательства (письмо Минфина России от 03.07.2018 N 03-03-06/1/45756).

**Содержание учетной политики**

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

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

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

В таблице 2.2 ниже приведена информация обо всех вариантных способах учета, предусмотренных главами 21 и 25 НК РФ (НДС и налог на прибыль).

3. Есть вопросы, которые либо Налоговым кодексом вообще не урегулированы, либо в НК РФ прямо указывается, что способ учета должен быть разработан налогоплательщиком самостоятельно. Если организация в ходе своей деятельности сталкивается с такими ситуациями, то ей необходимо самостоятельно разработать соответствующие способы учета.

Внимание! Если по каким-то отдельным вопросам правила учета четко определены и прописаны в НК РФ, то организация не может их проигнорировать и вести учет используя свой собственный метод.

Например, главой 25 НК РФ предусмотрен единственно возможный вариант учета процентов по привлеченным займам (кредитам). Они всегда учитываются в составе внереализационных расходов. Поэтому при формировании учетной политики организация не может закрепить в ней иной порядок учета процентов (например, записать, что проценты по займам, привлеченным для строительства, включаются в балансовую стоимость строящегося объекта или включаются в состав расходов на освоение природных ресурсов). Соответствующие разъяснения можно найти в письмах Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339, от 05.07.2011 N 03-03-06/1/398, от 16.06.2011 N 03-03-06/1/350 и от 22.10.2007 N 03-03-06/1/731.

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

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

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

2) оптимизация трудозатрат. Ведение налогового учета по правилам, аналогичным правилам бухгалтерского учета, конечно же, упрощает работу бухгалтерии. Однако при этом нужно учитывать, что те способы, которые позволяют сблизить бухгалтерский и налоговый учет, далеко не всегда привлекательны с точки зрения оптимизации налоговой базы;

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

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

Определение (выбор) способов учета

из нескольких возможных вариантов,

предусмотренных законодательством

По ряду вопросов Налоговый кодекс дает налогоплательщикам возможность выбрать метод (вариант) учета из нескольких возможных. Все эти вопросы перечислены ниже, в таблице 2.2.

Таблица 2.2

**Вопросы учетной политики,**

**для которых предусмотрены вариантные способы учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Варианты, допускаемые законодательством | Норма НК РФ |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Глава 21. Налог на добавленную стоимость | | | |
| 1 | Применение правила пяти процентов | 1. Если доля совокупных расходов на приобретение, производство и реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов, то организация не ведет раздельный учет "входного" НДС.  2. Организация ведет раздельный учет НДС, независимо от доли расходов на не облагаемые НДС операции в общей сумме расходов | Пункт 4 ст. 170 НК РФ. |
| 2 | Порядок расчета пропорции в целях ведения раздельного учета НДС по основным средствам (нематериальным активам), приобретенным в первом или во втором месяце квартала | 1. Расчет пропорции осуществляется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) **за тот месяц**, в котором были приобретены ОС (НМА).  2. Расчет пропорции осуществляется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) **за тот квартал**, в котором были приобретены ОС (НМА) | Пункт 4.1 ст. 170 НК РФ. |
| 3 | Учет "входного" НДС банками, страховыми организациями, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями, перечисленными в п. 5 ст. 170 НК РФ | 1. Суммы "входного" НДС, уплаченные поставщикам, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. При этом вся сумма налога, полученная по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.  2. "Входной" НДС учитывается в общем порядке с соблюдением правил раздельного учета | Пункт 5 ст. 170 НК РФ |
| 4 | Ведение книг покупок и книг продаж в случае реализации товаров (работ, услуг) покупателям - неплательщикам НДС без составления счетов-фактур | 1. В книгах регистрируются первичные документы.  2. В книгах регистрируются документы (бухгалтерские справки), содержащие суммарные (сводные) данные за месяц (квартал) | Правила ведения книги покупок, Правила ведения книги продаж, утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 |
| Глава 25. Налог на прибыль организаций | | | |
| 5 | Признание доходов от сдачи имущества в аренду | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | Пункт 4 ст. 250 НК РФ |
| 6 | Признание доходов от предоставления в пользование результатов интеллектуальной деятельности | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | Пункт 5 ст. 250 НК РФ |
| 7 | Признание расходов на приобретение малоценного имущества стоимостью не более 100 000 руб. | 1. В полной сумме по мере ввода в эксплуатацию.  2. В течение более одного отчетного периода в порядке, установленном налогоплательщиком самостоятельно. При выборе этого варианта в учетной политике надо установить порядок признания расходов в виде стоимости такого имущества | Подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. |
| 8 | Метод оценки сырья и материалов при списании <1> | 1. По стоимости единицы запасов.  2. По средней стоимости.  3. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) | Пункт 8 ст. 254 НК РФ |
| 9 | Применение амортизационной премии | 1. Организация применяет амортизационную премию.  В этом случае в учетной политике необходимо закрепить размер амортизационной премии и критерии ее применения.  2. Организация не применяет амортизационную премию | Пункт 9 ст. 258 НК РФ. |
| 10 | Метод начисления амортизации | 1. Линейный метод.  2. Нелинейный метод | Пункт 1 ст. 259 НК РФ. |
| 11 | Порядок учета электронно-вычислительной техники организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий <2> | 1. Расходы на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами в полной сумме в момент ввода ее в эксплуатацию.  2. Электронно-вычислительная техника учитывается по общим правилам в составе основных средств либо материальных расходов (в зависимости от стоимости) | Пункт 6 ст. 259 НК РФ |
| 12 | Порядок учета расходов на приобретение (создание, реконструкцию, модернизацию) амортизируемого имущества (за исключением недвижимости) театрами, музеями, библиотеками, концертными организациями, являющимися бюджетными учреждениями | 1. Расходы формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества и списываются в расходы через механизм амортизации в общеустановленном порядке.  2. Указанные расходы признаются в составе материальных расходов в полной сумме по мере ввода соответствующих объектов в эксплуатацию | Пункт 7 ст. 259 НК РФ |
| 13 | Применение к основной норме амортизации повышающих коэффициентов | 1. В учетной политике отражается решение о применении повышающих коэффициентов и отражается их размер.  2. Повышающие коэффициенты не применяются | Пункты 1 и 2 ст. 259.3 НК РФ. |
| 14 | Применение пониженных норм амортизации | 1. Пониженные нормы амортизации применяются. Устанавливаются перечень объектов и пониженные нормы.  2. Пониженные нормы амортизации не применяются | Пункт 4 ст. 259.3 НК РФ. |
| 15 | Создание резервов под предстоящие ремонты основных средств | 1. Резервы создаются. В учетной политике закрепляются нормативы отчислений в резервы.  2. Резервы не создаются. Расходы на ремонт признаются прочими расходами того периода, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат | Статьи 260 и 324 НК РФ. |
| 16 | Порядок учета расходов на НИОКР, которые привели к получению организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности | 1. Полученные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в общем порядке.  2. Произведенные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет | Пункт 9 ст. 262 НК РФ. |
| 17 | Создание резерва по сомнительным долгам | 1. Резерв по сомнительным долгам создается.  2. Резерв по сомнительным долгам не создается | Статья 266 НК РФ. |
| 18 | Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | Статья 267 НК РФ |
| 19 | Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов <3> | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | Статья 267.1 НК РФ |
| 20 | Резервы предстоящих расходов на НИОКР | 1. Резерв создается под конкретную программу проведения НИОКР на срок, запланированный для проведения работ, но не более двух лет. Избранный срок создания резерва отражается в учетной политике.  2. Резервы не создаются | Статья 267.2 НК РФ. |
| 21 | Резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций | 1. Резерв создается.  В этом случае в учетной политике следует определить виды расходов, в отношении которых создается резерв.  2. Резерв не создается | Статья 267.3 НК РФ.  2 |
| 22 | Метод оценки покупных товаров при их списании | 1. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).  2. По средней стоимости.  3. По стоимости единицы товара | Подпункт 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. |
| 23 | Порядок признания доходов и расходов | 1. Метод начисления.  2. Кассовый метод | Статьи 271 и 273 НК РФ |
| 24 | Определение максимальной величины убытка от уступки продавцом права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором срока платежа | 1. Максимальная величина убытка равна сумме процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты пунктом 1.2 ст. 269 НК РФ, по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).  2. Максимальная величина убытка равна сумме процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными разделом V.1 НК РФ (т.е. рыночной ставки), по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором | Пункт 1 ст. 279 НК РФ. |
| 25 | Порядок определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на рынке ценных бумаг | Расчетная цена необращающейся ценной бумаги может быть определена как:  1) цена, рассчитанная исходя из существующих на рынке ценных бумаг цен этой ценной бумаги в соответствии с п. 4 Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР РФ от 09.11.2010 N 10-66/пз-н (далее - Порядок);  2) цена ценной бумаги, рассчитанная по правилам, предусмотренным пунктами 5 - 19 Порядка;  3) оценочная стоимость ценной бумаги, определенная оценщиком <4> | Пункт 6 ст. 280 НК РФ, пункты 2, 20 Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-66/пз-н |
| 26 | Методы списания ценных бумаг при их реализации и ином выбытии | 1. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).  2. По стоимости единицы | Пункт 9 ст. 280 НК РФ |
| 27 | Порядок закрытия короткой позиции | В случае если в течение одного дня одновременно осуществлялись сделки по приобретению и реализации (выбытию) ценных бумаг, закрытие короткой позиции происходит по итогам этого дня только в случае превышения количества приобретенных ценных бумаг над количеством реализованных ценных бумаг. Налогоплательщик вправе в принятой им учетной политике в целях налогообложения предусмотреть закрытие короткой позиции в течение одного дня с учетом последовательности сделок по приобретению и реализации (выбытию) ценных бумаг | Пункт 9 ст. 282 НК РФ |
| 28 | Последовательность закрытия коротких позиций | 1. В первую очередь осуществляется закрытие короткой позиции, которая была открыта первой.  2. Закрытие короткой позиции осуществляется по стоимости ценных бумаг по конкретной открытой короткой позиции | Пункт 9 ст. 282 НК РФ |
| 29 | Порядок исчисления ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль | 1. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производятся исходя из фактически полученной прибыли.  2. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производятся в размере одной трети фактически уплаченного авансового платежа за предыдущий квартал | Пункт 2 ст. 286 НК РФ. |
| 30 | Применение инвестиционного налогового вычета | 1. Инвестиционный налоговый вычет применяется.  2. Инвестиционный налоговый вычет не применяется.  Изменение ранее принятого решения об использовании (отказе от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета возможно по истечении трех последовательных налоговых периодов применения такого решения, если иной срок не определен решением субъекта Российской Федерации | Пункт 8 ст. 286.1 НК РФ. |
| 31 | Показатель, используемый в целях исчисления доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения | 1. Сумма расходов на оплату труда.  2. Среднесписочная численность работников.  3. Показатель удельного веса расходов на оплату труда. Этот вариант может применяться организациями с сезонным циклом работы по согласованию с налоговым органом | Пункт 2 ст. 288 НК РФ |
| 32 | Порядок уплаты налога в бюджет субъекта РФ при наличии нескольких обособленных подразделений на территории этого субъекта РФ | 1. Прибыль распределяется по всем подразделениям, которые и уплачивают налог самостоятельно.  2. Определяется доля прибыли, приходящаяся на все обособленные подразделения, и налог уплачивается через одно (ответственное) подразделение | Пункт 2 ст. 288 НК РФ |
| 33 | Расходы на формирование резервов банков | 1. Резерв на возможные потери по ссудам создается.  2. Резерв на возможные потери по ссудам не создается | Статья 292 НК РФ |
| 34 | Создание резервов под обесценение ценных бумаг (для профессиональных участников рынка ценных бумаг) | 1. Резервы создаются.  2. Резервы не создаются | Статья 300 НК РФ |
| 35 | Порядок определения расчетной цены ФИСС, не обращающихся на рынке ценных бумаг | Возможные методы определены в Указании ЦБ РФ от 07.10.2014 N 3413-У | Указание ЦБ РФ от 07.10.2014 N 3413-У |
| 36 | Учет прямых расходов при оказании услуг | 1. Прямые расходы распределяются на остатки НЗП.  2. Прямые расходы отчетного (налогового) периода относятся в полном объеме на уменьшение доходов данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки НЗП | Пункт 2 ст. 318 НК РФ. |
| 37 | Порядок формирования стоимости приобретения товаров | 1. Стоимость приобретения товаров определяется по цене, установленной договором.  2. Стоимость приобретения товаров определяется с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Выбранный порядок применяется организацией в течение не менее двух налоговых периодов | Статья 320 НК РФ. |
| 38 | Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков | 1. Резерв создается. Определяются предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | Статья 324.1 НК РФ.  Подробнее см. в подразд. 2.5.16 |
| 39 | Создание резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год | 1. Резерв создается. Определяются предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | Статья 324.1 НК РФ. |
| 40 | Порядок учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами | 1. Стоимость лицензии учитывается в составе нематериальных активов.  2. Стоимость лицензии учитывается в составе прочих расходов в течение двух лет | Пункт 1 ст. 325 НК РФ |
| 41 | Порядок учета расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля | 1. Указанные расходы принимаются к вычету при исчислении НДПИ.  2. Указанные расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль | Пункт 1 ст. 343.1 НК РФ |

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

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

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

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (Положение о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, утверждено Постановлением Правительства РФ от 06.11.2007 N 758);

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

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

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

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

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

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

**Учетная политика по НДС**

Раздел учетной политики "Налог на добавленную стоимость" вы формируете с учетом специфики своей деятельности.

**При совмещении операций, облагаемых и не облагаемых НДС**, в учетной политике нужно отразить порядок распределения "входного" НДС по общехозяйственным и иным расходам, которые относятся как к облагаемым, так и к необлагаемым операциям (п. 4 ст. 170 НК РФ).

В этом случае в учетной политике рекомендуем определить, будете ли вы применять правило пяти процентов. Это позволит вам не распределять "входной" НДС в тех кварталах, в которых доля расходов на необлагаемые операции несущественна.

Дополнительно вы можете закрепить в учетной политике порядок ведения раздельного учета самих операций, если у вас, кроме облагаемых НДС операций, есть операции, которые освобождены от НДС по ст. 149 НК РФ (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Эти вопросы вы можете объединить в методику раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций.

**При наличии операций, облагаемых по нулевой ставке**, по которым вычеты применяются на момент определения налоговой базы, нужно закрепить порядок определения сумм "входного" НДС, относящихся к этим операциям (п. 10 ст. 165, п. 3 ст. 172 НК РФ).

Для таких операций вы можете разработать самостоятельную методику раздельного учета.

**При наличии операций с длительным производственным циклом**, с которых вы не хотите уплачивать "авансовый" НДС, закрепите в учетной политике момент определения налоговой базы по ним на день отгрузки (передачи). Дополнительно вы можете отразить порядок ведения раздельного учета операций и "входного" НДС, разработав для этого методику раздельного учета (п. 13 ст. 167 НК РФ).

**При наличии обособленных подразделений**, через которые вы реализуете товары (работы, услуги), в учетной политике нужно закрепить цифровой индекс обособленного подразделения, который вы будете указывать в счетах-фактурах таких подразделений (пп. "а" п. 1 Правил заполнения счетов-фактур, Письмо Минфина России от 03.04.2012 N 03-07-09/32).

Вы вправе включить в учетную политику и другие вопросы, которые сочтете нужным отразить. Эти положения вам придется применять до внесения изменений в учетную политику.

**Если у вас нет указанных особенностей** деятельности, вы можете не формировать отдельный раздел по НДС в учетной политике. Либо вы можете указать в нем, например, что у организации отсутствуют операции, по которым необходимо вести раздельный учет.

**Методика ведения раздельного учета по НДС в учетной политике**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Порядок ведения раздельного учета по НДС вы разрабатываете самостоятельно и закрепляете в учетной политике для целей налогообложения. Разработанную методику вы можете включить непосредственно в текст учетной политики (например, в виде раздела или нескольких пунктов) или оформить отдельным приложением к ней.  В учетной политике укажите операции, по которым вы ведете раздельный учет, и в какой форме вы его ведете, например: на субсчетах, открытых к счетам бухгалтерского учета, или в специальных налоговых регистрах.  Если у вас есть операции, не облагаемые НДС или облагаемые по нулевой ставке, либо операции с длительным производственным циклом, также опишите порядок распределения "входного" НДС между ними и обычной деятельностью. |  |

**1. Как оформить методику ведения раздельного учета по НДС**

Методику раздельного учета вы разрабатываете самостоятельно с учетом требований гл. 21 НК РФ и отражаете в учетной политике для целей налогообложения (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Положения о раздельном учете вы можете включить непосредственно в учетную политику, например в виде самостоятельного раздела, или оформить приложением к ней.

Учетная политика для целей налогообложения утверждается приказом или распоряжением руководителя организации (п. 12 ст. 167 НК РФ)

**2. Вопросы методики раздельного учета по НДС**

В методике отражайте порядок раздельного учета только тех операций, которые встречаются в вашей деятельности:

* если вы совмещаете облагаемые и необлагаемые операции, в методике опишите порядок раздельного учета таких операций и "входного" НДС по ним (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ);
* если вы реализуете с нулевой ставкой НДС товары, работы, услуги, по которым право на вычет возникает при определении налоговой базы, и у вас есть операции, по которым вычет от момента определения налоговой базы не зависит, в методике установите порядок раздельного учета "входного" НДС по этим группам операций (п. 10 ст. 165, п. 6 ст. 166, п. 3 ст. 172 НК РФ);
* если у вас есть операции с длительным производственным циклом и вы не хотите начислять и уплачивать по ним авансовый НДС, в методике пропишите порядок учета стоимости таких товаров (работ, услуг) и относящегося к ним "входного" НДС (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Раздельный учет в методике вы можете организовать на отдельных субсчетах к счетам бухгалтерского учета. Такие субсчета необходимо закрепить в рабочем плане счетов (п. 4 ПБУ 1/2008).

Также для учета всех или только некоторых операций вы можете разработать специальные налоговые регистры. В этом случае форму регистров и порядок их ведения закрепите в приложениях к учетной политике.

**2.1. Как разработать методику раздельного учета по облагаемым и необлагаемым операциям**

Если вы совмещаете облагаемые и необлагаемые операции, то в методике рекомендуем закрепить:

* порядок раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций. Укажите, где вы будете вести учет: на субсчетах или в отдельных регистрах. Если раздельный учет вы организуете на базе бухучета, перечислите субсчета, где будет учитываться стоимость облагаемых и необлагаемых операций. Например, вы можете открыть субсчета второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи":

- 90-1-1 - "Выручка от реализации операций, облагаемых НДС";

- 90-1-2 - "Выручка от реализации операций, освобожденных от НДС".

Если учет вы хотите вести в налоговых регистрах, установите их форму и порядок ведения;

* порядок учета "входного" НДС по облагаемым и необлагаемым операциям. Разработанная вами система должна позволить раздельно учитывать НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), которые вы (п. 4 ст. 170 НК РФ):

- полностью используете для операций, облагаемых НДС;

- полностью используете для необлагаемых операций;

- используете как в облагаемых, так и в необлагаемых операциях.

Например, в методике вы можете предусмотреть субсчета второго порядка к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" для учета "входного" НДС:

- по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным для использования в операциях, облагаемых НДС;

- по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным для использования в необлагаемых операциях;

- подлежащего распределению (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Если раздельный учет вы ведете в специальных налоговых регистрах, то в методике утвердите форму регистров и порядок их ведения;

* будете ли вы применять правило 5 процентов (п. 4 ст. 170 НК РФ). Если вы его применяете, рекомендуем определить также:

- порядок формирования расчетных показателей для применения правила - суммы расходов на необлагаемые операции и общей суммы расходов. Для этого вы можете, например, предусмотреть субсчета второго порядка к субсчету 90-2 счета 90 и к субсчету 91-2 счета 91;

- форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы будете отражать проверку выполнения правила;

* порядок расчета пропорции для распределения "входного" НДС по товарам (работам, услугам), которые используются как для облагаемых, так и для необлагаемых операций. В том числе рекомендуем определить форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы будете отражать расчет такой пропорции.

**2.2. Как разработать методику раздельного учета при наличии операций, облагаемых по нулевой ставке**

При наличии операций, облагаемых по нулевой ставке НДС, по которым вычет применяется на момент определения налоговой базы (например, экспорт сырьевых товаров), в методике рекомендуем определить:

* порядок учета "входного" НДС:

- по операциям, по которым вычеты применяются на момент определения налоговой базы;

- по прочим операциям (реализации на внутреннем рынке, экспорту несырьевых товаров и т.п.);

- по общехозяйственным и иным расходам, которые нельзя однозначно отнести ни к одной из указанных групп.

Определите, где вы будете вести такой учет. Как правило, его организуют на субсчетах второго порядка, открытых к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Вы также можете разработать специальные регистры учета и вести учет в них (их форму и порядок ведения закрепите в приложениях к учетной политике);

* порядок распределения "входного" НДС с общехозяйственных и иных подобных расходов между операциями, по которым вычеты применяются при определении налоговой базы, и иной деятельностью. Например, долю вычетов вы можете определять пропорционально доле выручки по таким операциям в общем объеме выручки за квартал или пропорционально объему продукции (работ, услуг). Вы можете выбрать любой удобный для вас способ распределения.

Рекомендуем определить в методике:

* счета (субсчета) или налоговые регистры, где вы будете аккумулировать данные для расчета пропорции. Например, если вы экспортируете сырьевые товары и "входной" НДС распределяете пропорционально доле выручки от экспортных операций в общем объеме выручки за квартал, вы можете открыть субсчета второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи";
* утвердить форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы по итогам квартала будете проводить расчет пропорции.

В аналогичном порядке вы можете определять долю вычетов, которые относятся к конкретной экспортной операции.

**2.3. Как разработать методику раздельного учета при наличии операций с длительным производственным циклом**

В методике раздельного учета по операциям с длительным производственным циклом рекомендуем определить:

* порядок раздельного учета выручки от операций с длительным производственным циклом и от других операций.

Раздельный учет вы можете организовать, например, на субсчетах второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи".

Если учет вы хотите вести в налоговых регистрах, то установите их форму и правила их ведения;

* порядок раздельного учета "входного" НДС, который относится к операциям с длительным циклом и к прочим операциям. Укажите субсчета второго порядка к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", на которых вы организуете такой учет, или определите форму и порядок ведения налоговых регистров;
* порядок распределения "входного" НДС с общехозяйственных и иных подобных расходов между операциями с длительным циклом и прочими операциями (пропорционально выручке, пропорционально себестоимости и т.п.).

**Применение правила пяти процентов**

Если налогоплательщик в течение квартала осуществляет операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС, он должен обеспечить раздельный учет "входного" НДС в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 170 НК РФ.

При этом налогоплательщик освобождается от обязанности вести раздельный учет, если доля **совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав**, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Приведенное выше правило на практике называют "правилом пяти процентов".

Примечание. Правило пяти процентов может применяться в отношении любых операций, освобождаемых от НДС. При этом в расчет пропорции следует включать все расходы по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС.

Если организация в течение квартала наряду с облагаемыми НДС операциями совершает несколько разных видов не облагаемых НДС операций (например, выдает займы, продает ценные бумаги, производит раздачу рекламных товаров, оказывает консультационные услуги иностранным компаниям), то для применения правила пяти процентов необходимо брать в расчет общую сумму расходов по всем необлагаемым операциям.

Отказаться от раздельного учета "входного" НДС можно только в том случае, если совокупная сумма расходов по всем не облагаемым НДС операциям не превышает 5% общей величины расходов за соответствующий квартал (письма Минфина России от 06.03.2012 N 03-07-07/34, ФНС России от 03.08.2012 N ЕД-4-3/12919@).

Как показывает судебная практика, организациям, осуществляющим деятельность, облагаемую ЕНВД, расходы по этой деятельности также следует учитывать при определении общей суммы расходов, приходящейся на не облагаемые НДС операции (Определение ВС РФ от 08.02.2017 N 309-КГ16-19883).

Внимание! Правило пяти процентов позволяет налогоплательщикам отказаться от распределения сумм "входного" НДС только по тем товарам (работам, услугам), которые используются для операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налогообложения. Оно не применяется к суммам НДС по товарам (работам, услугам), используемым исключительно для операций, не подлежащих налогообложению.

Действующая с 2018 года редакция п. 4 ст. 170 НК РФ однозначно указывает на то, что правило пяти процентов распространяется только на суммы "входного" НДС по тем товарам (работам, услугам), которые используются одновременно и в операциях, облагаемых НДС, и в операциях, освобожденных от налогообложения. "Входной" НДС по прямым расходам, относящимся к не облагаемым НДС операциям, к вычету не принимается ни при каких условиях (правило пяти процентов к этим суммам НДС не применяется) (см. письмо Минфина России от 05.04.2018 N 03-07-14/22135).

Порядок ведения раздельного учета "входного" НДС и применения правила пяти процентов показан в табл. 2.3.

Таблица 2.3

**Порядок учета "входного" НДС**

**в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Группа затрат | Расходы на необлагаемые операции | |
| превышают 5% общей суммы расходов | не превышают 5% общей суммы расходов (применяется правило пяти процентов) |
| Прямые затраты по необлагаемым операциям | "Входной" НДС включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) | |
| Прямые затраты по облагаемым операциям | "Входной" НДС принимается к вычету в общем порядке | |
| Затраты, относящиеся и к облагаемым, и к необлагаемым операциям | "Входной" НДС принимается к вычету в доле, относящейся к облагаемым операциям. Оставшаяся часть включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) | "Входной" НДС принимается к вычету в общем порядке |

Пример 2.1. Организация занимается производством и реализацией продуктов питания. Эта деятельность облагается НДС в общем порядке. В I квартале 2019 г. в рамках проведения рекламной кампании часть продукции собственного производства была роздана в торговых точках бесплатно. Себестоимость розданной продукции составила 72 руб. за единицу.

Бесплатная раздача продукции себестоимостью меньше 100 руб. за единицу, произведенная в рекламных целях, в силу подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ является не облагаемой НДС операцией. Таким образом, в I квартале 2019 г. у организации были как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции, что требует раздельного учета затрат в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

По итогам I квартала получены следующие данные:

прямые затраты, относящиеся к облагаемой НДС деятельности (производство и реализация продуктов питания), - 15 000 000 руб.;

прямые затраты, относящиеся к не облагаемым НДС операциям (затраты на производство и распространение продукции, розданной в рекламных целях), - 720 000 руб.;

косвенные (общехозяйственные) расходы - 3 000 000 руб.;

выручка от реализации продуктов питания, облагаемая НДС, - 20 000 000 руб. (без НДС);

рыночная стоимость розданной бесплатно в рекламных целях продукции - 1 000 000 руб.

Согласно учетной политике организации косвенные расходы делятся между облагаемыми и необлагаемыми видами деятельности пропорционально выручке от облагаемых и не облагаемых НДС операций в общем объеме выручки за квартал.

Определим долю косвенных расходов, приходящуюся на освобожденные от НДС операции:

3 000 000 руб. x 1 000 000 руб. <\*> : (20 000 000 руб. + 1 000 000 руб.) = 142 857 руб.

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

<\*> При безвозмездной раздаче продукции выручки как таковой, конечно, нет. Но в целях исчисления НДС безвозмездная передача признается реализацией, а налоговая база при этом определяется как рыночная стоимость розданного.

Далее определим общую сумму расходов по операциям, освобожденным от НДС:

720 000 руб. + 142 857 руб. = 862 857 руб.

Теперь определим долю расходов на операции, не облагаемые НДС, в общей сумме расходов:

862 857 руб. : (15 000 000 руб. + 720 000 руб. + 3 000 000 руб.) = 0,046.

Таким образом, сумма расходов на необлагаемые операции составила 4,6% общей суммы расходов за I квартал.

В такой ситуации в силу п. 4 ст. 170 НК РФ организация имеет право поставить к вычету весь "входной" НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам, принятым к учету в I квартале 2019 г., за исключением "входного" НДС по прямым расходам на изготовление продукции, розданной бесплатно в рекламных целях. Этот НДС к вычету заявить нельзя, он должен быть учтен в себестоимости продукции.

Примечание. Применение правила пяти процентов не является обязательным. Налогоплательщик может вести раздельный учет "входного" НДС в полном объеме независимо от доли расходов на необлагаемые операции в общей сумме расходов за квартал. Соответствующее решение закрепляется в налоговой учетной политике.

**Порядок расчета пропорции**

**в целях ведения раздельного учета НДС**

**по основным средствам (нематериальным активам)**

Если организация в течение квартала осуществляет операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то она должна обеспечить раздельный учет "входного" НДС.

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

Общие правила раздельного учета таковы.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

* учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;
* принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;
* принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В итоге приходится поступать следующим образом.

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

Подпункт 1 п. 4.1 ст. 170 НК РФ предоставляет налогоплательщикам возможность упростить эти расчеты.

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

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

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

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

**Метод начисления амортизации**

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

1) линейный метод;

2) нелинейный метод.

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

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

Внимание! Исключение из общего правила составляют объекты, перечисленные в п. 3 ст. 259 НК РФ, по которым амортизация всегда начисляется линейным методом.

Согласно п. 3 ст. 259 НК РФ независимо от того, какой метод начисления амортизации установлен учетной политикой организации, по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в 8 - 10-ю амортизационные группы, амортизация начисляется линейным методом.

Внимание! Нормы главы 25 НК РФ позволяют организации переходить с одного метода начисления амортизации на другой. При этом (при переходе с одного метода на другой) на новый метод начисления амортизации переводятся в том числе и уже эксплуатируемые объекты.

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

При этом введено ограничение на переход с нелинейного на линейный метод. Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Например, налогоплательщик, начавший применять нелинейный метод с 1 января 2015 г. (т.е. закрепивший в учетной политике для целей налогообложения на 2013 год нелинейный метод начисления амортизации), вправе перейти на линейный метод начисления амортизации не ранее 1 января 2020 г. (см. письмо Минфина России от 24.04.2012 N 03-03-10/41).

Правила перехода с одного метода начисления амортизации на другой приведены в ст. 322 НК РФ.

**Линейный метод**

Порядок применения линейного метода закреплен в статье 259.1 НК РФ. Этот метод аналогичен линейному способу начисления амортизации, применяемому в бухгалтерском учете (см. подраздел 1.5.1).

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

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

,

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

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока в соответствии с абз. 2 п. 13 ст. 258 НК РФ <\*>).

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

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

**Нелинейный метод**

Нелинейному методу посвящена статья 259.2 НК РФ.

Расчет амортизации при применении нелинейного метода производится следующим образом.

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

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

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

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

Суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ <\*>.

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

<\*> Согласно п. 3 ст. 259 НК РФ вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8-ю, 9-ю, 10-ю амортизационные группы, всегда применяется линейный метод начисления амортизации.

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

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ <\*\*> суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

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

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

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

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и нормы амортизации, установленной статьей 259.2 НК РФ, по следующей формуле:

,

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

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы) (приведены в п. 5 ст. 259.2 НК РФ).

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

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

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

Указанные объекты амортизируемого имущества в целях определения суммарного баланса амортизационных групп включаются в состав этих групп исходя из срока полезного использования таких объектов, установленного при введении их в эксплуатацию. В случае применения коэффициентов при начислении амортизации в составе амортизационных групп создаются амортизационные подгруппы, предусмотренные п. 13 ст. 258 НК РФ.

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

Пример 2.2. Организация имеет на балансе оборудование, входящее в 3-ю амортизационную группу. Срок полезного использования, установленный при вводе оборудования в эксплуатацию, - 40 месяцев. Первоначальная стоимость оборудования - 400 000 руб. Оборудование было приобретено в 2015 году, дата ввода в эксплуатацию - февраль 2015 г. Амортизация по оборудованию начислялась линейным методом.

С 1 января 2017 г. организация перешла на нелинейный метод начисления амортизации. Предположим, что по состоянию на 1 января 2017 г. у организации больше не было объектов, входящих в 3-ю амортизационную группу.

В 2015 - 2016 гг. амортизация по оборудованию начислялась в сумме 10 000 руб. в месяц (400 000 руб. : 40 мес.). Остаточная стоимость оборудования на 1 января 2017 г. - 180 000 руб. По этой стоимости оборудование включается в суммарный баланс третьей амортизационной группы.

В 2017 году после перехода на нелинейный метод амортизация по оборудованию начисляется в следующих суммах:

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

февраль - 9 516 руб. ((180 000 руб. - 10 080 руб.) x 5,6%);

март - 8 983 руб. ((180 000 руб. - 10 080 руб. - 9 516 руб.) x 5,6%) и т.д.

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

<\*> Согласно п. 5 ст. 259.2 НК РФ норма амортизации для третьей амортизационной группы составляет 5,6%.

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

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

Кроме того, имейте в виду, что **при применении нелинейного метода начисления амортизации вы не сможете единовременно учитывать в составе внереализационных расходов остаточную стоимость ликвидированных основных средств**.

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации. При этом расходы в виде сумм недоначисленной амортизации включаются в состав внереализационных расходов только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом. Объекты, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК РФ.

Пункт 13 ст. 259.2 НК РФ предусматривает следующий порядок: при ликвидации выводимого из эксплуатации основного средства организация исключает данный объект из состава амортизационного группы (подгруппы) без изменения ее суммарного баланса. Таким образом, сумма недоначисленной по ликвидированному объекту амортизации будет продолжать списываться в рамках суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) (письма Минфина России от 03.12.2015 N 03-03-06/1/70529, от 24.02.2014 N 03-03-06/1/7550).

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

Остаточная стоимость каждого объекта при переходе с нелинейного на линейный метод начисления амортизации определяется по формуле, приведенной в п. 1 ст. 257 НК РФ.

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

**Применение амортизационной премии**

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

При этом в главе 25 НК РФ предусмотрена возможность учесть часть капитальных затрат в расходах единовременно (сразу) (так называемая амортизационная премия).

Какие капитальные вложения можно списывать единовременно?

Во-первых, это расходы на приобретение основных средств.

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

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

Минфин России всегда отвечал на этот вопрос отрицательно (см. письма Минфина России от 12.10.2011 N 03-03-06/1/663, от 09.02.2009 N 03-03-06/2/18, от 22.05.2007 N 03-03-06/2/82, от 15.11.2006 N 03-03-04/1/759).

Однако Верховный Суд РФ в 2014 году пришел к выводу о том, что **Налоговый кодекс не содержит запрета или ограничений в отношении применения арендатором амортизационной премии к капитальным вложениям в форме неотделимых улучшений арендованного имущества** (Определение ВС РФ от 09.09.2014 N 305-КГ14-1382).

Примечание. В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ при исчислении налога на прибыль организация имеет право единовременно списывать на расходы до 10% (а в ряде случаев до 30%) суммы произведенных капитальных вложений.

Максимальный размер амортизационной премии зависит от амортизационной группы.

По основным средствам, входящим в первую, вторую, восьмую - десятую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии составляет 10% суммы произведенных капитальных вложений. В отношении основных средств, входящих в третью - седьмую амортизационные группы, - 30% суммы произведенных капитальных вложений.

Сумма начисленной в отчетном (налоговом) периоде амортизационной премии в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов (п. 3 ст. 272 НК РФ).

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

В случае принятия решения об использовании этого механизма в приказе также необходимо определить процент списания (не выше 10% суммы капитальных вложений для основных средств, входящих в 1-ю, 2-ю, 8-ю, 9-ю и 10-ю амортизационные группы, и не выше 30% - для основных средств, входящих в 3 - 7-ю амортизационные группы).

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

Это может быть стоимостный или какой-то иной критерий.

В учетной политике можно записать, что амортизационная премия применяется, например, только в отношении производственных объектов основных средств с первоначальной стоимостью не менее 1 миллиона рублей (письма Минфина России от 17.11.2006 N 03-03-04/1/779 и от 10.04.2007 N 03-03-05/83).

Примечание. Амортизационная премия всегда признается в составе косвенных расходов, независимо от того, для каких целей используются основные средства в деятельности организации и по какой статье учитываются в целях налогообложения суммы начисляемой по этим объектам амортизации.

Если объект используется, например, в основной производственной деятельности, то амортизация, начисляемая по этому объекту, включается в состав прямых расходов. При этом амортизационная премия по такому объекту в силу п. 9 ст. 258 НК РФ учитывается в составе косвенных расходов.

Другой пример. Объект основных средств используется в создании объектов капитального строительства. Сумма начисленной амортизации по основным средствам, участвующим в создании объектов капитального строительства, за период строительства формирует первоначальную стоимость указанного объекта. Однако амортизационная премия по этим основным средствам в силу п. 9 ст. 258 НК РФ признается для целей налогообложения в составе косвенных расходов на дату начала их амортизации (письмо Минфина России от 26.02.2018 N 03-03-06/1/11767).

**При приобретении основного средства** амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том месяце, на который приходится дата начала амортизации объекта (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). Таким образом, амортизационная премия списывается на расходы в месяце, следующем за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию.

Пример 2.3. В учетной политике организации на 2019 год содержатся следующие пункты:

- амортизация по всем объектам амортизируемого имущества начисляется линейным методом;

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

В январе организация приобрела и ввела в эксплуатацию оборудование стоимостью 1 900 000 руб. (без НДС). В соответствии с Классификацией ОС организация установила срок полезного использования 30 месяцев. Амортизация по оборудованию начисляется с 1 февраля 2019 г.

В феврале организация списывает в состав расходов 10% первоначальной стоимости оборудования - 190 000 руб.

Рассчитаем сумму амортизации по оборудованию, которую организация может включать в расходы ежемесячно начиная с февраля 2019 г.:

(1 900 000 руб. - 190 000 руб.) : 30 мес. = 57 000 руб/мес.

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

- амортизационную премию в размере 190 000 руб.;

- сумму амортизации в размере 57 000 руб.

В дальнейшем ежемесячно организация в налоговом учете будет начислять амортизацию по оборудованию в сумме 57 000 руб.

**При проведении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению основных средств** в расходах можно единовременно учесть до 10% (а в отношении основных средств, входящих в 3 - 7-ю амортизационные группы, до 30%) стоимости произведенных работ.

Затраты в виде амортизационной премии в случаях реконструкции (модернизации) основного средства признаются расходами того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата изменения его первоначальной стоимости (письма Минфина России от 29.09.2014 N 03-03-06/1/48511, от 20.08.2014 N 03-03-06/1/41628).

При этом в письме Минфина России от 09.06.2015 N 03-03-06/1/33417 разъясняется, что датой изменения первоначальной стоимости объекта основных средств является дата окончания соответствующих работ, подтвержденная документом, оформленным в соответствии с требованиями п. 1 ст. 252 НК РФ.

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

Кроме того, нужно иметь в виду, что в главе 25 НК РФ есть нормы, **обязывающие организацию при реализации <\*> объекта основных средств, в отношении которого ранее была применена амортизационная премия, восстановить сумму амортизационной премии, ранее включенную в расходы, и отразить ее в составе доходов**.

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

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

Обязанность восстанавливать амортизационную премию возникает в случае одновременного выполнения двух условий (п. 9 ст. 258 НК РФ):

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

2) объект продается лицу, являющемуся взаимозависимым <\*\*> с организацией-продавцом.

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

<\*\*> Основания признания лиц взаимозависимыми установлены ст. 105.1 НК РФ.

**Применение к основной норме амортизации**

**повышающих коэффициентов**

Статья 259.3 НК РФ предоставляет организации возможность при начислении амортизации по объектам основных средств применять повышающие коэффициенты <\*>.

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

<\*> Заметим, что в бухгалтерском учете применение повышающего коэффициента не выше 3 возможно только в отношении тех объектов, которые амортизируются способом уменьшающего остатка. При начислении амортизации линейным способом никакие повышающие коэффициенты к норме амортизации в бухгалтерском учете не применяются (письмо Минфина России от 26.04.2010 N 03-05-05-01/09).

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

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

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам.

Примечание. Имейте в виду: в настоящее время этот коэффициент может применяться в отношении только тех амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 г. <\*\*>.

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

<\*\*> Обратите внимание! По мнению Минфина России, эта норма не позволяет применять указанный коэффициент организациям, реорганизованным после 1 января 2014 г. (см. письмо Минфина России от 20.11.2018 N 03-03-06/1/83586). Например, организация приобрела в 2012 году основные средства, которые стала использовать в круглосуточном производстве. В соответствии со своей учетной политикой в 2012 - 2018 гг. амортизацию по этим основным средствам организация начисляла с коэффициентом 2. В 2018 году организация была реорганизована в форме преобразования. С учетом позиции Минфина России, вновь созданная организация не вправе применять к указанным основным средствам повышающий коэффициент, так как у нее эти основные средства формально приняты к учету в 2018 году.

В этой связи возник вопрос: можно ли применять данный коэффициент в отношении основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 г., а уже после этой даты были подвергнуты реконструкции (модернизации)?

Минфин России считает, что можно. В письме от 23.01.2015 N 03-03-06/1/1777 указано, что после проведения модернизации объекта основных средств, принятого на учет до 1 января 2014 г., организация вправе продолжить применение в отношении такого объекта специального коэффициента до полного списания стоимости данного амортизируемого имущества (с учетом расходов на модернизацию);

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

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

4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам (за исключением зданий), имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем <\*> таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам (за исключением зданий), имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности;

5) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к основному технологическому оборудованию, эксплуатируемому в случае применения наилучших доступных технологий, согласно утвержденному Правительством Российской Федерации перечню основного технологического оборудования. Коэффициент в отношении указанных основных средств применяется начиная с 1 января 2019 г.;

6) в отношении амортизируемых основных средств, включенных в первую - седьмую амортизационные группы и произведенных в соответствии с условиями специального инвестиционного контракта.

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

<\*> Соответствующий перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 17.06.2015 N 600.

Правила отнесения амортизируемых основных средств к произведенным в соответствии с условиями специального инвестиционного контракта определены Постановлением Правительства РФ от 22.04.2017 N 484.

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

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

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

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

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

3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья;

4) в отношении амортизируемых основных средств, используемых в сфере водоснабжения и водоотведения, по перечню, установленному Правительством Российской Федерации.

Эта норма применяется до 1 января 2023 г. в отношении объектов основных средств, введенных в эксплуатацию после 1 января 2018 г. При этом заметим, что в 2018 году соответствующий перечень, установленный Правительством РФ, так и не появился.

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

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

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

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

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

"По основным средствам, принятым на учет до 01.01.2014, переведенным на работу в три смены, применять к основной норме амортизации коэффициент 1,5".

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

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

Наличие условий, дающих право на применение коэффициента, должно подтверждаться соответствующими внутренними документами организации (см. письмо Минфина России от 16.06.2006 N 03-03-04/1/521) <\*>.

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

<\*> Заметим, что, по мнению Минфина России, повышающий коэффициент можно применять только в том случае, если основные средства используются в соответствующих условиях (для соответствующих целей) самим налогоплательщиком. Если же основные средства переданы в аренду, то налогоплательщик-арендодатель не вправе применять повышающий коэффициент, независимо от того, в каких условиях (для каких целей) эти объекты используются арендатором (письмо Минфина России от 27.07.2015 N 03-03-06/1/43040).

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

Так, например, в письмах УФНС России по г. Москве от 20.06.2012 N 16-15/053957@ и от 25.04.2011 N 16-12/040322@ приведен следующий перечень документов, подтверждающих работу основных средств в многосменном режиме:

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

- распорядительный документ руководителя организации о применении специального коэффициента в отношении конкретных основных средств (перечень основных средств с указанием их инвентарных номеров, кодов по Классификации, дат ввода в эксплуатацию, сроков полезного использования);

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

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

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

Пример 2.4. Учетной политикой организации на 2019 год предусмотрено:

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

- применение повышающего коэффициента 1,5 при использовании объектов основных средств, принятых на учет до 01.01.2014, для работы в условиях повышенной сменности.

В соответствии с распоряжением руководителя организации с 1 февраля 2019 г. производственный цех был переведен на режим работы в три смены сроком на один месяц.

В указанном цехе эксплуатируется объект первоначальной стоимостью 450 000 руб., принятый на учет до 01.01.2014 и включенный в 6-ю амортизационную группу. Срок полезного использования, установленный при вводе в эксплуатацию, - 150 месяцев. Норма амортизации - 0,667% (100% : 150 мес.). Ежемесячная сумма амортизации - 3 000 руб.

В феврале на основании распоряжения руководителя организации о переводе цеха на режим работы в три смены к основной норме амортизации применяется коэффициент 1,5. Соответственно, сумма амортизации по объекту за февраль составит 4 500 руб. (450 000 руб. x 0,667% x 1,5).

В марте амортизация по объекту начисляется в обычном порядке (без применения коэффициента). Сумма амортизации за март - 3 000 руб.

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

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

Перечень основных средств, которые могут быть отнесены к категории основных средств, работающих в условиях агрессивной среды, определяется организацией самостоятельно (письма Минфина России от 13.02.2007 N 03-03-06/1/78 и от 16.06.2006 N 03-03-04/1/521).

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

Наиболее полно позиция налоговиков определена в письмах ФНС России от 17.11.2009 N ШС-17-3/205@ и Минфина России от 14.10.2009 N 03-03-05/182.

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

Заметим, что эта логика находит понимание и у судей, рассматривающих подобные споры (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.12.2012 N А33-18032/2011, Западно-Сибирского округа от 04.09.2013 N А03-12862/2012) <\*>.

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

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

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

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

Заметим, что в конце 2012 года по данной проблеме высказался Президиум ВАС РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2012 N 7221/12).

Судьи пришли к выводу, что Классификация ОС при отнесении тех или иных видов основных средств к амортизационным группам не содержит указания на то, определялся ли срок использования машин и оборудования, объединенных в соответствующий вид основных средств, исходя из их применения в непрерывной технологии изготовления продукции или вне таковой.

Классификация ОС содержит наименования амортизируемого имущества, с которыми корреспондирует Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359 (далее - Классификатор ОК 013-94).

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

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

5. Статья 259.3 НК РФ прямо запрещает применять несколько повышающих коэффициентов амортизации в отношении одного основного средства.

Допустим, у вас на балансе есть лизинговое имущество, которое используется в круглосуточном режиме. Вы не можете одновременно применять в отношении этого имущества и коэффициент по лизингу, и коэффициент по повышенной сменности. Надо выбрать какой-то один.

Очевидно, что в такой ситуации выгоднее применять коэффициент по лизингу (во-первых, он больше (не выше 3), во-вторых, для его применения достаточно заключенного договора лизинга и соответствующей записи в учетной политике (никаких дополнительных обоснований для применения этого коэффициента не требуется)).

**Применение пониженных норм амортизации**

Пунктом 4 ст. 259.3 НК РФ организациям предоставлено право по своему усмотрению начислять амортизацию по всем основным средствам (либо отдельным группам) с применением понижающих коэффициентов.

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

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

В письме Минфина России от 14.01.2016 N 03-03-06/1/601 указано, что налогоплательщик вправе на основании решения руководителя, закрепленного в учетной политике для целей налогообложения, начать начисление амортизации по пониженным нормам амортизации только с начала очередного налогового периода. При этом перейти обратно на порядок начисления амортизации по нормам, установленным главой 25 НК РФ, возможно также только с начала очередного налогового периода.

При этом перечень амортизируемого имущества, в отношении которого предполагается начислять амортизацию с применением понижающих коэффициентов, определяется налогоплательщиком самостоятельно.

**Создание резервов**

**под предстоящие ремонты основных средств**

Глава 25 НК РФ предусматривает **два варианта учета расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения** (ст. 260 НК РФ):

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

2) налогоплательщики могут формировать резерв под предстоящие ремонты основных средств <\*>.

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

<\*> В бухгалтерском учете создание резерва на ремонт основных средств нормативными документами вообще не предусмотрено.

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

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

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

**Порядок формирования резерва** установлен в ст. 324 НК РФ.

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

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

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

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

Пример 2.5. Учетной политикой организации на 2019 год предусмотрено создание резерва на ремонт основных средств.

Определяем сумму резерва.

1. Сметная стоимость ремонта на 2019 год (определяется на основании внутренних документов организации, смет, расчетов и т.п.) - 4 000 000 руб.

2. Сумма фактических затрат на ремонт основных средств за 2016 - 2018 гг. - 9 000 000 руб.

3. Средняя величина фактических затрат на ремонт за 2016 - 2018 гг. - 3 000 000 руб. в год.

В результате максимальная сумма резерва на 2019 год - 3 000 000 руб.

Предположим, что совокупная стоимость амортизируемых основных средств по состоянию на 1 января 2019 г. - 30 000 000 руб.

Определяем норматив отчислений в резерв:

3 000 000 руб. : 30 000 000 руб. x 100% = 10%.

Таким образом, в приказе об учетной политике организации для целей налогообложения на 2019 год должно быть записано:

**"Организация создает резерв на ремонт основных средств. Норматив отчислений в резерв - 10% первоначальной стоимости амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на 1 января 2019 г.".**

Итак, общая сумма резерва на 2019 год - 3 000 000 руб. Эта сумма включается в состав расходов в течение года равномерно (по 750 000 руб. в квартал или по 250 000 руб. ежемесячно).

Примечание. Дополнительно к резерву на обычный ремонт основных средств организация может создавать резерв на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

Резерв на проведение особо сложных видов капремонта создается под каждый конкретный объект, требующий такого ремонта.

Сумма отчислений в этот резерв определяется исходя из общей сметной стоимости капитального ремонта, поделенной на количество лет, между которыми происходит такой ремонт.

Пример 2.6. В условиях примера 2.5 предположим, что у организации есть оборудование, которое подлежит обязательному капитальному ремонту раз в четыре года.

Оборудование было приобретено в конце 2016 года. Соответственно, оно подлежит ремонту в 2020 году. Предположительная стоимость ремонта - 4 000 000 руб. Определяем сумму дополнительных отчислений исходя из стоимости ремонта (4 000 000 руб.) и количества лет, между которыми происходит ремонт (4 года). Получаем годовую сумму дополнительных отчислений в резерв - 1 000 000 руб.

Таким образом, общая сумма резерва на ремонт на 2019 год составит 4 000 000 руб. (3 000 000 руб. - резерв на обычный ремонт, 1 000 000 руб. - резерв на особо сложный капитальный ремонт). Эта сумма включается в состав расходов равномерно в течение года (по 1 000 000 руб. в квартал или 333 333,33 руб. ежемесячно).

Резерв на обычный ремонт основных средств не имеет переходящего остатка на следующий год.

Резерв на особо сложный ремонт может иметь переходящий остаток на следующий год, ведь он накапливается в течение нескольких лет.

Примечание. Если формируется резерв и на обычный ремонт, и на особо сложный ремонт, то в конце года нужно определить неиспользованный остаток по каждому резерву в отдельности.

Остаток резерва на обычный ремонт в конце года всегда подлежит восстановлению (включению в доходы).

Восстановление остатка в части резерва на особо сложный ремонт производится только в том году, когда этот сложный ремонт (под который резерв и создавался) был произведен (если, конечно, фактические затраты на ремонт оказались меньше накопленной суммы резерва) (письма Минфина России от 29.03.2007 N 03-03-06/1/184, от 19.07.2006 N 03-03-04/1/588).

Пример 2.7. В условиях примеров 2.5 и 2.6 предположим, что сумма фактических затрат на ремонт основных средств в 2019 году составила 2 800 000 руб.

Соответственно, неизрасходованная сумма резерва на обычный ремонт на конец 2019 года - 200 000 руб. (3 000 000 руб. - 2 800 000 руб.). Эта сумма 31 декабря 2019 г. включается в состав внереализационных доходов организации.

В итоге на конец года у организации остается неиспользованный остаток резерва на особо сложные виды капитального ремонта, который переходит на следующий, 2020 год.

Если предположить, что сумма фактических затрат на ремонт за 2019 год составила 3 500 000 руб., тогда по состоянию на 31 декабря 2019 г. организация должна включить сумму перерасхода в состав прочих расходов. Сумма перерасхода (500 000 руб.) включается в расходы 31 декабря 2019 г.

В итоге, как и в предыдущей ситуации, на конец года у организации остается неиспользованный остаток резерва на особо сложные виды капитального ремонта, который переходит на следующий, 2020 год.

Если вы приняли решение создавать в налоговом учете резерв на ремонт основных средств, обратите внимание на следующее.

1. Порядок формирования резерва, определенный в ст. 324 НК РФ, предполагает, что резерв создается в отношении всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию на начало соответствующего года.

Нельзя формировать резерв на ремонт не по всем, а только по нескольким объектам основных средств (письмо Минфина России от 20.06.2005 N 03-03-04/1/8).

Нельзя формировать резерв только на особо сложные виды капитального ремонта, а затраты на обычный ремонт учитывать в составе текущих расходов (письмо Минфина России от 19.07.2006 N 03-03-04/1/588, Постановление АС Уральского округа от 08.06.2016 N Ф09-4047/16).

Иначе говоря, **если организация создает резерв на ремонт основных средств, то в течение года в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, должны включаться только суммы отчислений в резерв**. А фактически произведенные расходы на ремонт в течение всего года должны списываться за счет средств резерва. И только по окончании года, если сумма фактических расходов превысит сумму резерва, сумму превышения можно списать в уменьшение налоговой базы.

Заметим, что правомерность такого подхода подтверждена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.04.2005 N 14184/04.

2. Сумма резерва на ремонт основных средств ограничена предельной величиной, которая определяется исходя из средней величины фактических расходов на ремонт за последние три года.

Сумма резерва на сложный ремонт ничем не ограничена. Предприятие само определяет его величину исходя из сметной стоимости ремонта и периода накопления средств на этот ремонт.

А что делать, если в течение предыдущих трех лет у организации не было расходов на ремонт основных средств?

По мнению Минфина России, организация в этом случае не вправе формировать резерв на ремонт основных средств, а должна признавать затраты на ремонт расходами того периода, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (письмо Минфина России от 17.01.2007 N 03-03-06/1/9).

При этом организация вправе формировать резерв в части особо сложных и дорогих видов капитального ремонта (см. письмо Минфина России от 07.04.2017 N 03-03-06/1/20813).

Однако, учитывая приведенную выше позицию налоговых органов и Президиума ВАС РФ, даже в этом случае, несмотря на то что резерв создается только на проведение капитального ремонта, все фактические расходы на ремонт основных средств, понесенные в течение года, предприятию придется списывать за счет средств резерва. Это касается любых видов ремонта, в том числе и текущего. И только по окончании года сумма превышения фактических затрат на ремонт над суммой резерва (с учетом остатка, который может быть перенесен на следующий год) может быть включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

3. Порядок создания резерва, установленный ст. 324 НК РФ, предполагает, что резерв создается в отношении расходов на ремонт только собственных основных средств организации.

Поэтому расходы на ремонт арендованных (полученных в безвозмездное пользование) объектов всегда учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (за счет резерва не списываются).

Правомерность этого вывода подтверждается письмом Минфина России от 22.03.2010 N 03-03-06/1/159.

4. В бухгалтерском учете резервы на ремонт основных средств не создаются. Поэтому создание такого резерва в целях налогообложения прибыли приводит к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

В этой связи заметим, что создание резерва на ремонт основных средств приводит лишь к перераспределению расходов между отчетными периодами и, как следствие, к изменению размера авансовых платежей по налогу. Это и есть основная цель создания данного резерва. При этом на итоговую налоговую базу, формируемую по окончании года, создание резерва вообще не влияет. Сумму налога по итогам года резерв не изменит, ведь в конце года вам все равно придется сравнить фактические расходы на ремонт и сумму созданного резерва и включить разницу в состав доходов или расходов.

Соответственно, создание резерва на ремонт имеет смысл только в том случае, если основная доля фактических расходов на ремонт приходится на конец года. Создание резерва в этом случае позволит уменьшить налоговую базу первых отчетных периодов (в начале года) и, соответственно, уменьшить размер авансовых платежей, уплачиваемых по итогам этих отчетных периодов. Никаких других "выгод" создание этого резерва не несет.

**Порядок учета расходов на НИОКР,**

**которые привели к получению**

**исключительных прав на результаты**

**интеллектуальной деятельности**

Глава 25 НК РФ предусматривает два варианта учета расходов на НИОКР, которые привели к получению **исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности**:

1) признать полученные права нематериальными активами, включив в их стоимость ту часть расходов на НИОКР, которая к этому моменту еще не признана в составе расходов по правилам, установленным ст. 262 НК РФ. При этом суммы расходов на НИОКР, ранее включенные в состав прочих расходов в соответствии с главой 25 НК РФ, восстановлению и включению в первоначальную стоимость нематериального актива не подлежат;

2) списать расходы на НИОКР в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. При этом в п. 9 ст. 262 НК РФ не уточняется, в каком порядке следует признавать расходы в течение указанного срока. На наш взгляд, наиболее "безболезненный" вариант - списывать расходы равномерно в течение двух лет.

Примечание. Избранный организацией порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Создание резерва по сомнительным долгам

Глава 25 НК РФ позволяет создавать резервы по сомнительным долгам, отчисления в которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (включаются в состав внереализационных расходов - подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом нужно учитывать, что, во-первых, резервы по сомнительным долгам могут создавать только те организации, которые исчисляют налог на прибыль методом начисления, и, во-вторых, создание таких резервов должно быть предусмотрено учетной политикой для целей налогообложения.

Внимание! В отличие от бухгалтерского учета <\*> создание резерва по сомнительным долгам в налоговом учете является правом организации, а не обязанностью (письмо Минфина России от 16.05.2011 N 03-03-06/1/295).

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

<\*> Создание резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете - это не элемент учетной политики. Наличие в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов обязывает организацию начислить соответствующие резервы.

Кроме того, сам порядок создания резерва по сомнительным долгам, установленный ст. 266 НК РФ, сильно отличается от правил, предусмотренных бухгалтерским законодательством.

При создании налогового резерва необходимо руководствоваться следующими правилами.

**Правило 1.**

**При формировании резерва в целях налогообложения можно учитывать только просроченную задолженность покупателей за поставленные им товары (выполненные работы, оказанные услуги) <\*>.**

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

<\*> В бухгалтерском учете резервы сомнительных долгов создаются в отношении всей дебиторской задолженности, независимо от оснований ее возникновения.

Любые иные долги (даже если они просрочены и ничем не обеспечены) в расчет суммы резерва в налоговом учете не включаются.

В частности, **при формировании резерва нельзя учесть следующие долги**:

- возникшие в связи с перечислением авансов и предоплат поставщикам и подрядчикам в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) (письма Минфина России от 04.09.2015 N 03-03-06/2/51088, от 08.12.2011 N 03-03-06/1/816);

- возникшие в связи с реализацией имущественных прав, в частности задолженность по лицензионному договору о предоставлении прав на использование произведения (письмо Минфина России от 01.02.2016 N 03-03-06/1/4148);

- в виде денежных средств, размещенных на счетах банка, у которого отозвана лицензия (письма Минфина России от 22.03.2016 N 03-03-05/15801, от 18.02.2016 N 03-03-06/2/9007);

- приобретенные по сделке уступки (переуступки) права требования, в частности права требования, переданные комитенту комиссионером (письмо Минфина России от 29.03.2016 N 03-03-06/1/17667);

- в виде просроченных процентов по выданным займам (письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-03-06/1/36577).

Пунктом 1 ст. 266 НК РФ определено, что сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, **если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией**.

Поэтому в резерв по сомнительным долгам нельзя включить задолженность, если она обеспечена поручительством или залогом (письмо Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39756).

Этот вывод справедлив даже в том случае, если организация-поручитель находится в стадии банкротства (письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-03-06/1/7).

**Правило 2.**

**При наличии у налогоплательщика перед контрагентом-дебитором встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается только сумма превышения дебиторской задолженности над кредиторской.**

Заметим, что это правило появилось в ст. 266 НК РФ только с 1 января 2017 г. При этом необходимо принимать во внимание следующие нюансы:

1) **при расчете резерва дебиторская задолженность контрагента уменьшается на любую кредиторскую задолженность налогоплательщика перед тем же контрагентом, независимо от даты ее возникновения**.

Эта позиция высказана в письме Минфина России от 17.04.2017 N 03-03-06/1/22608, а также в письме ФНС от 08.06.2017 N СД-3-3/3929@;

2) **если по конкретному контрагенту в учете числятся дебиторские задолженности с разными сроками возникновения, уменьшение таких задолженностей на кредиторскую задолженность производится начиная с первой по времени возникновения**. С 2018 года это правило закреплено непосредственно в НК РФ.

Пример 2.8. В бухгалтерском учете организации по контрагенту ООО "Ромашка" по состоянию на 31.03.2019 числятся следующие суммы задолженности:

- дебиторская задолженность по договору N 1 за отгруженную продукцию в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.), срок оплаты - 1 февраля 2019 г., просрочена на 59 дней;

- дебиторская задолженность по договору N 2 за отгруженную продукцию в сумме 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.), срок оплаты - 20 марта 2019 г., просрочена на 11 дней;

- кредиторская задолженность в виде полученного аванса в счет предстоящей поставки продукции в размере 800 000 руб.

Рассчитаем, какую сумму отчислений в резерв по дебитору ООО "Ромашка" можно учесть при определении суммы резерва по состоянию на 31.03.2019.

В целях расчета резерва по сомнительным долгам кредиторская задолженность в размере 800 000 руб. будет уменьшать дебиторскую задолженность с более ранним сроком возникновения, т.е. задолженность по договору N 1. В результате в расчете резерва будет участвовать остаток задолженности по договору N 1 в сумме 380 000 руб. (1 180 000 руб. - 800 000 руб.). Поскольку она просрочена на 59 дней, в резерв отчисляем 50% этой суммы - 190 000 руб.

Задолженность по договору N 2 просрочена на 11 дней, поэтому при расчете резерва она вообще не учитывается.

**Правило 3.**

**В ст. 266 НК РФ содержится четкий порядок формирования резерва, в котором, в отличие от бухгалтерского учета, нет места никаким оценочным категориям.**

При расчете суммы резерва в налоговом учете учитываются только просроченные долги со сроком возникновения от 45 дней. Причем просроченная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно вносится в сумму резерва в размере 50%, а долги со сроком возникновения свыше 90 дней - в полном объеме <\*>.

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

<\*> В бухгалтерском учете жестких правил определения суммы отчислений в резерв нет. Резерв формируется за счет отчислений в него сумм сомнительных долгов, выявленных в ходе инвентаризации расчетов. Величина отчислений в резерв определяется исходя из оценки платежеспособности должника и степени вероятности погашения им долга.

**Правило 4.**

**Налоговый резерв не может превышать максимальную величину, которая определяется по правилам, установленным в п. 1 ст. 266 НК РФ <\*\*>.**

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

<\*\*> В бухгалтерском учете максимальная сумма резерва никак не ограничена.

При этом установлены разные правила определения максимальной суммы резерва, исчисляемого по итогам отчетных периодов, и резерва, исчисляемого по итогам налогового периода.

При исчислении резерва **по итогам отчетных периодов** максимальная сумма определяется как большая из двух величин (п. 4 ст. 266 НК РФ):

- 10% выручки текущего отчетного периода;

- 10% выручки предыдущего налогового периода.

Максимальная сумма резерва **за налоговый период** (т.е. по итогам года) не может превышать 10% выручки этого налогового периода.

Внимание! В главе 25 НК РФ нет норм, обязывающих в конце года восстанавливать неиспользованные суммы резерва. Пункт 5 ст. 266 НК РФ предусматривает возможность переноса остатка резерва, не использованного в текущем году, на следующий год, при условии, конечно, что учетной политикой на следующий год также предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам.

Дебиторская задолженность при формировании резерва учитывается в полной сумме, включая НДС (письмо Минфина России от 11.06.2013 N 03-03-06/1/21726).

При этом в расчет суммы резерва включаются суммы дебиторской задолженности, выявленные при проведении инвентаризации, независимо от того, подтверждены они дебиторами или нет (письмо Минфина России от 26.07.2006 N 03-03-04/1/612).

Пример 2.9. Учетной политикой для целей налогообложения на 2019 год предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. В 2018 году резерв также создавался. Неиспользованный остаток резерва на 1 января 2019 г. - 2 000 000 руб.

Результаты инвентаризации дебиторской задолженности за 2019 год.

руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дебиторская задолженность | Результаты инвентаризации на отчетные даты 2019 года | | | |
|  | 31 марта | 30 июня | 30 сентября | 31 декабря |
| Сомнительная задолженность со сроком возникновения:  45 - 90 дней | 6 000 000 | 4 000 000 | 5 000 000 | 6 000 000 |
| свыше 90 дней | 2 000 000 | 1 000 000 | 4 000 000 | 7 000 000 |
| Безнадежные долги, подлежащие списанию | - | - | - | 500 000 |

Величина выручки (без НДС) за 2018 год - 70 000 000 руб.

Величина выручки (без НДС) нарастающим итогом за 2019 год:

I квартал - 20 000 000 руб.;

полугодие - 45 000 000 руб.;

9 месяцев - 75 000 000 руб.;

год - 90 000 000 руб.

Формирование и использование резерва в течение 2019 года:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | N строки | Данные (в руб.) на отчетные даты 2019 года | | | |
| 31 марта | 30 июня | 30 сентября | 31 декабря |
| Расчет суммы резерва по данным инвентаризации дебиторской задолженности | 1 | 5 000 000 | 3 000 000 | 6 500 000 | 10 000 000 |
| Максимальный размер резерва | 2 | 7 000 000 | 7 000 000 | 7 500 000 | 9 000 000 |
| **Сумма создаваемого резерва (строка 1, но не более строки 2)** | 3 | **5 000 000** | **3 000 000** | **6 500 000** | **9 000 000** |
| Неиспользованный остаток резерва предыдущего периода | 4 | 2 000 000 | 5 000 000 | 3 000 000 | 6 500 000 |
| **Сумма доначисления (+)/уменьшения (-) резерва (строка 3 - строка 4)** | 5 | **+3 000 000** | **-2 000 000** | **+3 500 000** | **+2 500 000** |
| Сумма безнадежных долгов, списываемых за счет резерва | 6 | - | - | - | 500 000 |
| Неиспользованный остаток резерва, перенесенный на следующий период (строка 3 - строка 6) | 7 | 5 000 000 | 3 000 000 | 6 500 000 | 8 500 000 |

Сумма резерва по строке 1 определяется по данным инвентаризации дебиторской задолженности на соответствующую дату. В эту сумму включается вся задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней и 50% задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней.

Максимальный размер резерва (строка 2) в течение года, пока сумма выручки нарастающим итогом с начала года не превысит сумму выручки прошлого года, будет равен 10% выручки прошлого года. Если по итогам какого-либо отчетного периода выручка, исчисленная нарастающим итогом с начала года, превысит сумму выручки прошлого года (в примере это произошло по итогам 9 месяцев 2019 г.), максимальная сумма резерва начнет определяться исходя из 10% выручки текущего периода. В конце 2019 года максимальная сумма резерва определяется в размере 10% выручки 2019 года.

Таким образом, при расчете налоговой базы за 2019 год в ней будут учтены следующие суммы, связанные с формированием резерва по сомнительным долгам:

- в составе внереализационных доходов - 2 000 000 руб. (30.06.2018);

- в составе внереализационных расходов - 9 000 000 руб. (3 000 000 руб. (31.03.2019) + 3 500 000 руб. (30.09.2019) + 2 500 000 руб. (31.12.2019)).

Учитывая разные правила формирования резервов, установленные бухгалтерским и налоговым законодательством, в большинстве случаев суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете будут различаться.

Соответственно, решая вопрос о создании или об отказе от создания резерва по сомнительным долгам при формировании учетной политики для целей налогообложения, меньше всего нужно думать о совмещении данных бухгалтерского и налогового учета. Нужно исходить лишь из того, что при наличии большого количества просроченных долгов покупателей и заказчиков создание резерва позволяет существенно снизить налоговую базу по налогу на прибыль.

Примечание. Приведенный выше пример показывает, что создание резерва по сомнительным долгам позволяет на законном основании уменьшить налогооблагаемую прибыль организации. При наличии значительной суммы просроченных долгов покупателей и заказчиков организация получает легальную возможность существенно уменьшить свою налоговую базу по налогу на прибыль.

Резервы предстоящих расходов на НИОКР

Организация может **выбрать способ налогового учета расходов на НИОКР из двух возможных**:

1) признавать такие расходы в том периоде, в котором завершены работы (отдельные этапы);

2) создавать резервы предстоящих расходов в порядке, предусмотренном статьей 267.2 "Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки". Создание резервов позволяет наладить равномерный учет расходов на НИОКР в течение срока выполнения работ.

Примечание. Решение о создании резервов на НИОКР отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Резерв создается под конкретную работу. При выполнении нескольких НИОКР организация может создавать резервы под каждую из них отдельно.

Резерв для реализации каждой утвержденной программы может создаваться на срок, на который запланировано проведение соответствующих научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, но не более двух лет.

Избранный организацией срок создания резерва отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Размер создаваемого резерва не может превышать планируемые расходы (смету) на реализацию утвержденной организацией программы проведения НИОКР.

Обратите внимание! Для целей определения размера резерва смета на реализацию утвержденной налогоплательщиком программы проведения НИОКР может включать только затраты, признаваемые расходами на НИОКР в соответствии с подпунктами 1 - 5 п. 2 ст. 262 НК РФ.

Сумма отчислений в резерв включается в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода.

При этом предельный размер отчислений в резервы не может превышать сумму, определяемую по формуле:

N = I x 0,03 - S,

где N - предельный размер отчислений в резервы;

I - доходы от реализации отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

S - расходы налогоплательщика, указанные в подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ.

Организация, формирующая резерв предстоящих расходов на НИОКР, производит расходы, осуществляемые при реализации программ проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, **за счет указанного резерва**.

Если сумма созданного резерва окажется меньше суммы фактических расходов на проведение НИОКР, то разница между указанными суммами учитывается как расходы на НИОКР в соответствии со статьями 262 и 332.1 НК РФ.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение срока создания резерва, подлежит восстановлению в составе внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв (т.е. задним числом!).

Резерв предстоящих расходов

некоммерческих организаций

**Некоммерческие организации могут выбирать способ налогового учета расходов на ведение предпринимательской деятельности из двух возможных:**

1) признавать такие расходы в том периоде, к которому они относятся, в соответствии с общими требованиями главы 25 НК РФ;

2) создавать резерв предстоящих расходов в порядке, предусмотренном статьей 267.3 "Расходы на формирование резервов предстоящих расходов некоммерческих организаций".

Примечание. Решение о создании резерва отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание! Перечень расходов, в отношении которых некоммерческая организация вправе сформировать указанный резерв, в ст. 267.3 НК РФ не конкретизирован. Поэтому некоммерческая организация должна в своей учетной политике указать, в отношении каких видов расходов будет формироваться данный резерв. Списание расходов, в отношении которых сформирован резерв, будет осуществляться за счет суммы созданного резерва.

При формировании перечня расходов, под которые создается резерв, необходимо иметь в виду следующее.

Некоммерческая организация сама определяет виды расходов, под которые будет создаваться резерв. Никаких ограничений на этот счет в НК РФ нет. В перечень таких расходов могут быть включены и расходы на ремонт основных средств (как собственных, так и арендованных), и расходы на оплату труда, включая отпускные.

То есть при создании резерва могут приниматься в расчет расходы, в отношении которых главой 25 НК РФ установлены специальные правила формирования резервов. В отношении расходов на ремонт основных средств правила формирования резерва установлены ст. 324 НК РФ, в отношении расходов на оплату отпусков - ст. 324.1 НК РФ. Если некоммерческая организация принимает решение создавать резерв в соответствии со ст. 267.3 НК РФ и включает в него в том числе расходы на ремонт основных средств и на выплату отпускных, то она не обязана при формировании резерва, предусмотренного ст. 267.3 НК РФ, соблюдать ограничения, установленные статьями 324 и 324.1 НК РФ. Однако нужно понимать, что под одни и те же расходы нельзя формировать два разных резерва. Соответственно, если расходы на ремонт основных средств учитываются при формировании резерва, предусмотренного ст. 267.3 НК РФ, то отдельный резерв на ремонт основных средств, предусмотренный ст. 324 НК РФ, создавать уже нельзя. Аналогичным образом решается вопрос и с расходами на оплату отпусков (см. письмо Минфина России от 31.05.2012 N 03-03-06/4/56).

Размер создаваемого резерва предстоящих расходов определяется на основании разработанных и утвержденных налогоплательщиком смет расходов на срок, не превышающий трех календарных лет.

Сумма отчислений в резерв включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода на основании подп. 19.3 п. 1 ст. 265 НК РФ

Статьей 267.3 НК РФ установлен предельный размер отчислений в резерв - 20% от суммы доходов отчетного (налогового) периода, учитываемых при определении налоговой базы.

Организация может формировать резерв на осуществление расходов, предусмотренных несколькими сметами расходов. В этом случае она самостоятельно в налоговом учете распределяет сумму отчислений в резерв между сметами расходов.

Сумма резерва, не полностью использованная организацией для осуществления расходов, предусмотренных сметой расходов, подлежит включению в состав внереализационных доходов на последнее число налогового (отчетного) периода, на который приходится дата окончания сметы расходов.

В случае если сумма созданного резерва оказалась меньше фактических расходов, в отношении которых сформирован резерв, разница между указанными суммами включается в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы.

**Определение максимальной величины убытка**

**от уступки продавцом права требования долга третьему лицу**

**до наступления предусмотренного договором срока платежа**

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

- исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты п. 1.2 ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг) <\*>;

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

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

<\*> Например, по долговому обязательству в рублях максимальная ставка составляет 125% ключевой ставки ЦБ РФ (п. 1.2 ст. 269 НК РФ).

Внимание! Выбранный способ учета убытка следует закрепить в учетной политике.

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

Пример 2.10. В учете организации "Альфа" числится дебиторская задолженность по договору поставки в размере 1 100 000 руб. со сроком погашения 20 мая 2019 г.

20 апреля 2019 г. организация "Альфа" уступает право требования этого долга организации "Бета" за 1 000 000 руб.

Фактическая сумма убытка по сделке составила 100 000 руб.

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

По рублевым долговым обязательствам в 2019 году максимальная процентная ставка в соответствии с п. 1.2 ст. 269 НК РФ составляет 125% ключевой ставки ЦБ РФ.

Предположим, что 20 апреля (дата уступки) размер ключевой ставки ЦБ РФ составил 10%.

Период от даты уступки (20 апреля) до даты платежа по договору поставки (20 мая) - 30 дней.

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

1 000 000 руб. x 0,10 x 1,25 : 365 дн. x 30 дн. = 10 273,97 руб.

Оставшаяся сумма убытка в размере 89 726,03 руб. в целях налогообложения не учитывается.

**Учет прямых расходов при оказании услуг**

Организации, которые оказывают услуги, имеют право при исчислении налога на прибыль относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Примечание. Статья 318 НК РФ устанавливает право, а не обязанность организации учитывать сумму прямых расходов таким образом. Если организация, оказывающая услуги, не намерена применять данный порядок, она вправе руководствоваться общим правилом, согласно которому прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Свой выбор организация отражает в учетной политике для целей налогообложения.

Если вы решили воспользоваться предоставленным ст. 318 НК РФ правом относить всю сумму прямых расходов на затраты отчетного (налогового) периода без распределения на остатки НЗП, означает ли это, что можно вообще не делить расходы на прямые и косвенные?

На наш взгляд, не означает.

Статья 318 НК РФ сформулирована таким образом, что все налогоплательщики должны определять состав прямых расходов и в течение месяца отдельно вести учет прямых и косвенных расходов. И только по окончании месяца налогоплательщики, оказывающие услуги, имеют право всю собранную за месяц сумму прямых расходов списать в уменьшение налоговой базы, не распределяя их на остатки НЗП.

Соответственно, при заполнении Приложения N 2 к Листу 02 декларации по налогу на прибыль такие налогоплательщики, так же как и все остальные, показывают информацию о прямых и косвенных расходах отдельно.

Однако Минфин России, судя по всему, считает иначе. По мнению этого ведомства, п. 2 ст. 318 НК РФ позволяет налогоплательщикам, оказывающим услуги, вообще не разделять расходы на прямые и косвенные. Именно такое разъяснение было дано Минфином России в письме от 13.07.2006 N 03-03-04/2/174.

Примечание. Имейте в виду: не распределять сумму прямых расходов на остатки НЗП можно только при оказании услуг. При выполнении работ отказаться от определения НЗП нельзя. Поэтому нужно четко разграничивать понятия "работа" и "услуга".

Для квалификации осуществляемой налогоплательщиком деятельности формулировки договоров, на основании которых эта деятельность осуществляется, никакой роли не играют. Важно, чтобы осуществляемая деятельность соответствовала понятию услуги, установленному налоговым законодательством.

Согласно п. 5 ст. 38 НК РФ **услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности**.

Существенным признаком услуги в налоговом учете является то, что результат деятельности **реализуется и потребляется в процессе осуществления деятельности**.

Рассмотрим в качестве примера оценочную деятельность.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" под оценочной деятельностью понимается деятельность, направленная на установление в отношении объектов оценки рыночной или иной стоимости.

В ходе осуществления своей деятельности оценщик производит оценку объектов и представляет заказчику отчет об оценке. При этом результаты деятельности потребляются заказчиком не столько в процессе осуществления деятельности, сколько после ее завершения. Поэтому может встать вопрос о том, что оценочная деятельность не соответствует понятию "услуга", закрепленному в ст. 38 НК РФ.

Такую позицию высказывает, например, заместитель министра финансов РФ С.Д. Шаталов (см. Комментарий к Налоговому кодексу РФ /Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. 1999), который считает, что, поскольку результаты такой деятельности потребляются после ее завершения, услуги по оценке, а в равной степени и финансовые, банковские, страховые и аудиторские услуги не подпадают под понятие "услуга", установленное п. 5 ст. 38 НК РФ.

Следует также обратить внимание на другой квалифицирующий признак услуги - **отсутствие материального результата**.

Данный признак является основным, отличающим услугу от работы.

В соответствии с п. 4 ст. 38 НК РФ работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

И здесь тоже могут возникнуть проблемы. Ведь часто результат оказываемых услуг фиксируется на материальном носителе. Так, например, если говорить о той же оценке, то по результатам оценочной деятельности оценщик обязан составить отчет об оценке объекта. Если речь идет об аудите, то в итоге заказчик получает вполне материальное аудиторское заключение.

Означает ли это, что оценка и аудит являются с точки зрения НК РФ работами, а не услугами?

На наш взгляд, да. В целях налогообложения эти виды деятельности следует квалифицировать именно как работы.

В подтверждение правомерности нашей позиции можно привести Постановление АС Волго-Вятского округа от 27.06.2017 по делу N А29-8173/2016.

Налогоплательщик, оказывавший услуги по договорам на выполнение полевых сейсморазведочных работ, квалифицировал свою деятельность для целей налогообложения как оказание услуг и на этом основании признавал все свои расходы в том периоде, когда они были произведены (без формирования незавершенного производства).

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, в том числе спорные договоры, акты приема-передачи материалов, полученных в ходе выполнения работ, отчеты о проведении работ и проекты на их проведение, суд установил, что предметом указанных договоров является выполнение полевых сейсморазведочных работ в объеме квадратных километров или физических наблюдений; результатом сейсморазведочных работ являются сейсмограммы на различных материальных носителях и иные материалы (техническая документация, чертежи, отчеты, схемы, карты и прочее), которые передаются заказчикам, а также в государственные органы по контролю за пользование недрами.

Суд пришел к выводу, что результат сейсморазведочных работ имеет материальное выражение (передается правообладателям на бумажных и магнитных носителях) и в последующем заказчик, являясь исключительным правообладателем указанных материалов, может использовать их в своей производственной деятельности, в том числе может передать (реализовать) их третьим лицам, поэтому деятельность налогоплательщика-исполнителя для целей налогообложения подлежит квалификации в качестве работы.

В этой связи суд признал, что в результате реализации работ организация-исполнитель не вправе применять порядок определения суммы расходов на производство и реализацию, установленный в абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ, а именно относить суммы прямых расходов в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного налогового периода без распределения на остатки незавершенного производства. Произведенные расходы должны учитываться по мере реализации выполненных работ заказчикам (по мере подписания актов выполненных работ, актов приема-передачи материалов).

В этой связи отметим, что в 2008 году свою позицию по данному вопросу высказал Минфин России, и она оказалась более чем лояльной.

Чиновники посчитали, что понятие "услуга" для целей налогообложения соответствует понятию договора возмездного оказания услуг, данному в ст. 779 главы 39 ГК РФ. Соответственно, услугами для целей налогообложения можно считать любые услуги, оказываемые по договорам, к которым применяются правила главы 39 ГК РФ, в частности услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные услуги, услуги по обучению, туристическому обслуживанию и другие.

Следовательно, налогоплательщик, оказывающий аудиторские услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (письма Минфина России от 15.06.2011 N 03-03-06/1/348, от 15.07.2008 N 03-03-06/1/404, от 11.06.2008 N 03-03-06/1/560).

Однако мы бы не советовали слепо следовать рекомендациям Минфина России, который, как показывает практика, часто дает разъяснения, не соответствующие нормам законодательства.

Например, в письме Минфина России от 11.02.2009 N 03-03-06/1/50 со ссылкой на п. 2 ст. 318 НК РФ указано, что организация, оказывающая услуги по ремонту радио- и телеаппаратуры и прочей аудио- и видеоаппаратуры, может относить прямые расходы к затратам текущего периода единовременно и полностью.

Однако ремонтные услуги никак не могут быть признаны услугами в том смысле, который заложен в п. 5 ст. 38 НК РФ. Услуги по ремонту (неважно, что ремонтируется), без сомнения, являются для целей налогообложения работами (п. 4 ст. 38 НК РФ), поэтому следование совету Минфина в этом случае, скорее всего, закончится спором с налоговым органом, о чем недвусмысленно свидетельствует письмо УФНС России по г. Москве от 11.01.2009 N 19-12/000086 <\*>.

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

<\*> В этом письме речь идет все о том же ремонте аудио- и видеоаппаратуры. Московские налоговики отмечают, что организация, которая производит такой ремонт, осуществляет деятельность по выполнению работ. Поэтому она не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Кроме того, обратим внимание на Определение ВАС РФ от 16.01.2014 N ВАС-19162/13, в котором сделан вывод о том, что ремонт оборудования не отвечает признакам услуг, определенным пунктом 5 ст. 38 НК РФ, поскольку результаты ремонта имеют материальное выражение. Соответственно, прямые затраты по незаконченным (не принятым заказчиком) ремонтным работам не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Итак, приведенные выше рассуждения показывают, что налогоплательщику, для того чтобы воспользоваться положениями п. 2 ст. 318 НК РФ, необходимо проанализировать, действительно ли осуществляемая им деятельность является услугой в целях налогообложения.

Есть виды деятельности, которые, без сомнения, являются в целях налогообложения услугами, например:

- услуги по хранению;

- экспедиторские услуги;

- услуги по перевозке;

- образовательные услуги;

- услуги связи;

- услуги автостоянок;

- посреднические услуги;

- деятельность арендодателя по предоставлению имущества в аренду;

- предоставление за плату объектов интеллектуальной собственности;

- туристические услуги.

Если же у вас возникают сомнения по поводу отнесения осуществляемой деятельности к услугам, то лучше в общеустановленном порядке распределять прямые расходы на остатки незавершенного производства. Тогда никаких претензий со стороны налоговых органов можно не опасаться.

**Порядок формирования стоимости приобретения товаров**

Статья 320 НК РФ предоставляет организации право самостоятельно выбирать способ формирования стоимости приобретения товаров из двух возможных:

1) с учетом всех расходов, связанных с приобретением товаров;

2) без учета дополнительных расходов, связанных с приобретением товаров (только по покупной стоимости, установленной договором).

Примечание. Выбранный способ формирования стоимости приобретения товаров должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения. Причем ст. 320 НК РФ предусмотрено, что выбранный способ должен применяться организацией как минимум два года подряд.

Если вы выбрали **первый способ** формирования стоимости покупных товаров (по сумме всех затрат на приобретение), то налоговый учет доходов и расходов по торговым операциям ведется следующим образом.

Все расходы, связанные с приобретением товаров (в том числе транспортные расходы), включаются в стоимость этих товаров и относятся на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, только по мере реализации соответствующих товаров (т.е. все расходы, связанные с приобретением товаров, признаются прямыми расходами).

Все остальные расходы, за исключением внереализационных, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

При **втором способе** формирования стоимости товаров в нее включается только цена приобретения товаров. И больше ничего. Все остальные расходы, связанные с приобретением товаров, в их стоимость не включаются, а учитываются в составе прочих расходов.

При этом способе прямыми расходами признаются два вида затрат:

- стоимость товаров (в которую включена только цена приобретения без учета прочих затрат на приобретение), реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика (в случае если эти расходы не включены в цену приобретения товаров) <\*>.

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

<\*> К прямым относятся расходы на доставку товаров до склада организации при покупке товаров. В частности, к прямым расходам относятся расходы на транспортировку товаров с таможенного склада временного хранения на склад организации (письмо Минфина России от 10.07.2015 N 03-03-06/39796).

Расходы на перемещение товаров внутри организации признаются по определению косвенными. В частности, если у организации есть несколько складов, то транспортные расходы, связанные с перемещением товаров с одного склада на другой, следует относить к косвенным расходам (письмо Минфина России от 29.11.2011 N 03-03-06/1/783).

Поскольку транспортные расходы признаются прямыми расходами, то доходы от реализации товаров можно уменьшить не на всю сумму транспортных расходов, а только на ту их часть, которая относится к реализованным товарам.

Остальные расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Таким образом, порядок учета прочих затрат, связанных с приобретением товаров (комиссионные сборы, таможенные пошлины и сборы и т.д.), определяется исключительно учетной политикой организации (письмо Минфина России от 29.05.2007 N 03-03-06/1/335).

В статье 320 НК РФ определен алгоритм распределения транспортных расходов на стоимость реализованных товаров и остатки товаров на складе. Повторим: он актуален только для организаций, выбравших второй способ формирования стоимости товаров - только по цене приобретения.

Расчет осуществляется в следующем порядке.

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров, не реализованных на конец месяца.

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2).

4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, не реализованных на конец месяца, как произведение среднего процента (п. 3) и стоимости остатка товаров на конец месяца.

\* \* \*

Порядок определения стоимости реализованных товаров установлен в подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ (он одинаков для всех организаций, независимо от применяемого способа формирования стоимости покупных товаров - по сумме всех затрат на приобретение или только по покупной стоимости).

Организациям предоставлено право самостоятельно выбирать метод оценки покупных товаров при их реализации из трех возможных вариантов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

- по средней стоимости;

- по стоимости единицы товара.

Применяемый организацией метод оценки товаров должен быть закреплен в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание! Организация имеет право применять разные методы оценки в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик. Главное - предусмотреть это в учетной политике для целей налогообложения (см. письмо Минфина России от 01.08.2006 N 03-03-04/1/616).

Внимание! Рассмотренные выше правила определения налоговой базы при реализации покупных товаров применяются всеми организациями, реализующими такие товары (в том числе и в розницу). Даже если бухгалтерский учет товаров ведется в организации по продажным ценам, доходы и расходы для целей налогообложения придется считать по правилам, установленным главой 25 НК РФ.

**Создание резерва**

**предстоящих расходов на оплату отпусков**

Организациям разрешено в налоговом учете формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков. Это решение закрепляется в учетной политике для целей налогообложения <\*>.

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

<\*> Заметим, что в бухгалтерском учете создание резерва на оплату отпусков уже давно не элемент учетной политики, а прямая обязанность, вытекающая из норм ПБУ 8/2010.

**Порядок формирования резерва** установлен в ст. 324.1 НК РФ.

Приняв решение формировать резерв на отпуска и зафиксировав его в приказе об учетной политике для целей налогообложения, организация должна рассчитать предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.

Для этого **составляется специальный расчет (смета), который оформляется как приложение к приказу об учетной политике**.

Алгоритм расчета следующий.

1. Сначала рассчитывается предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков, включая расходы на уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее - страховые взносы).

2. Затем определяется предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда с учетом страховых взносов.

По мнению Минфина России (письмо от 08.09.2008 N 03-03-06/1/511), при определении процента отчислений в резерв предполагаемый годовой размер расходов на оплату труда должен включать в себя предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков.

3. Последним рассчитывается процент отчислений в резерв как отношение годовой суммы расходов на отпуска (п. 1) к годовому размеру расходов на оплату труда (п. 2).

Сумма отчислений в резерв определяется в течение года ежемесячно путем умножения фактической суммы расходов на оплату труда за месяц (с учетом страховых взносов) на процент отчислений в резерв. Рассчитанные таким образом суммы отчислений в резерв в течение года включаются в состав расходов на оплату труда.

Фактические затраты на оплату отпусков, а также на начисление страховых взносов на суммы отпускных в течение года учитываются обособленно (письмо Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/4/116) <\*>.

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

<\*> Обратите внимание! Суммы компенсаций за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работникам при увольнении, не могут быть списаны за счет резерва на отпуска. Соответствующие расходы учитываются в составе расходов на оплату труда на основании ст. 255 НК РФ в том периоде, когда они были фактически начислены. Такие разъяснения приведены в письмах Минфина России от 03.05.2012 N 03-03-06/4/29 и УФНС по г. Москве от 04.06.2014 N 16-15/054509.

В конце года по состоянию на 31 декабря необходимо сравнить сумму начисленного за год резерва и сумму фактически произведенных расходов на оплату отпусков (с учетом страховых взносов).

Если фактические расходы превысят начисленный за год резерв, то сумма превышения в конце декабря включается в расходы.

Если же сумма резерва на конец года окажется больше суммы фактических расходов на отпуска, то в соответствии с п. 3 ст. 324.1 НК РФ недоиспользованные на последний день текущего года суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы этого года (в составе внереализационных доходов).

Примечание. Резерв на отпуска может иметь остаток, переносимый на следующий год, только в том случае, если часть отпусков, под которые был создан резерв, не были использованы. Порядок определения остатка резерва, который может быть перенесен на следующий год, закреплен в п. 4 ст. 324.1 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 324.1 НК РФ в конце года организация должна рассчитать сумму резерва, приходящуюся на неиспользованный отпуск. Эта сумма определяется исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года <\*>.

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

<\*> Учитывая, что ТК РФ не ограничивает максимальный предел продолжительности ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников, остаток резерва может быть рассчитан исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска (в том числе и в случае, когда количество неиспользованных дней превышает 28 календарных дней) (письма Минфина России от 01.04.2013 N 03-03-06/2/10401, от 13.07.2010 N 03-03-06/2/125).

При проведении инвентаризации резерва на оплату отпусков следует учитывать планируемое количество дней отпуска в расчете за год, которое сравнивается с фактически использованными днями отпуска за год (письмо Минфина России от 02.09.2014 N 03-03-06/1/43925).

Если по итогам инвентаризации сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда.

Если же сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска оказывается меньше фактического неиспользованного остатка резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, **если некоторые работники не использовали в текущем году полагающиеся им отпуска, то организация может иметь на конец года остаток резерва, сумма которого должна быть подтверждена результатами инвентаризации**.

Внимание! Наличие переходящего остатка возможно только в том случае, если учетной политикой организации на следующий год также предусмотрено создание резерва на оплату отпусков.

В противном случае (если организация меняет учетную политику и в следующем году отказывается от создания такого резерва) весь остаток резерва, выявленный на 31 декабря текущего года, подлежит включению в состав внереализационных доходов (п. 5 ст. 324.1 НК РФ) (письмо Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 направлено письмом ФНС от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@ и размещено на официальном сайте ФНС России).

Пример 2.11. Учетной политикой организации "Альфа" на 2018 и 2019 гг. предусмотрено создание резерва на оплату отпусков.

В течение 2018 года организация включила в состав расходов отчисления в резерв в общей сумме 5 000 000 руб. Фактические расходы на оплату отпусков с учетом страховых взносов за 2018 год составили 4 900 000 руб.

**Вариант 1:** все работники организации в 2018 году использовали свои отпуска в полном объеме.

В этом случае излишне начисленная сумма резерва в размере 100 000 руб. 31 декабря 2018 г. включается в состав внереализационных доходов, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль.

**Вариант 2:** 2 работника не использовали свои отпуска в полном объеме. Количество дней неиспользованного отпуска - 18; сумма резерва, приходящаяся на эти дни, - 24 000 руб.

В этом случае организация имеет право перенести на следующий год (на 2019 год) остаток резерва в размере 24 000 руб. Соответственно, в состав внереализационных доходов 31 декабря 2018 г. будет включена неиспользованная сумма резерва в размере 76 000 руб.

Выбирая способ учета расходов на отпуска в целях налогообложения прибыли, имейте в виду следующее.

Все организации, которые обязаны <\*> применять ПБУ 8/2010, должны в бухгалтерском учете начислять резерв на оплату отпусков. Этот вопрос нельзя регулировать через бухгалтерскую учетную политику (письмо Минфина России от 14.06.2011 N 07-02-06/107).

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

<\*> Организации, имеющие право применять упрощенные способы бухгалтерского учета и отчетности, в том числе малые предприятия, могут отказаться от применения ПБУ 8/2010, прописав это в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета (см. подраздел 1.8). В этом случае никакие оценочные обязательства, в том числе и резерв на отпуска, не создаются.

Конкретный порядок определения размера отчислений в резерв на отпуска в ПБУ 8/2010 не определен. Поэтому этот вопрос требует раскрытия в учетной политике для целей бухгалтерского учета <\*\*>.

При этом нужно понимать, что механизм создания резерва, установленный ст. 324.1 НК РФ, для целей бухгалтерского учета неприменим.

Дело в том, что основной идеей создания резерва в налоговом учете является равномерное распределение расходов на отпуска в течение года (т.е. резерв создается только лишь под отпуска текущего года). В бухгалтерском учете резерв создается не для равномерного учета расходов, а исключительно для того, чтобы показать в отчетности имеющиеся у организации на отчетную дату обязательства по оплате отпусков (неважно, какие это отпуска - текущего года, прошлого года или уже накопившиеся дни отпуска следующего года).

Размер резерва в налоговом учете рассчитывается один раз в начале года исходя из предполагаемой годовой суммы отчислений (включая сумму страховых взносов). Процент отчислений в указанный резерв (величина признаваемых в налоговом учете расходов на оплату отпусков) определяется как отношение предполагаемой годовой суммы отпускных и социальных отчислений к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Очевидно, что размер резерва, начисленного по правилам налогового законодательства, будет далек от величины реальных обязательств организации по оплате отпусков на отчетную дату.

Поэтому, формируя учетную политику для целей налогообложения и решая вопрос о порядке учета расходов на отпуска, меньше всего нужно думать о сближении бухгалтерского и налогового учета. Суммы отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете все равно будут различаться. В итоге создание резерва в налоговом учете может значительно усложнить работу бухгалтера.

В этой связи заметим, что создание резерва на отпуска в налоговом учете приводит лишь к перераспределению расходов между отчетными периодами и, как следствие, изменению размера авансовых платежей по налогу. Это на самом деле и есть основная цель создания налогового резерва. При этом на итоговую налоговую базу, формируемую по окончании года, создание резерва практически не влияет (при 100-процентном соблюдении графика отпусков и, следовательно, отсутствии неиспользованных отпусков на конец года создание резерва вообще не влияет на размер налоговой базы за год).

Пример 2.12. **Вариант 1.**

Организация "Альфа" учитывает расходы на отпуска по факту (в размере фактических затрат на оплату отпусков). Резерв на отпуска в налоговом учете не создается. В течение 2019 года в налоговом учете были сформированы следующие показатели:

руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отчетный (налоговый) период | Налоговая база без учета расходов на отпуска (нарастающим итогом с начала года) | Расходы на отпуска (нарастающим итогом с начала года) | Итоговая налоговая база (нарастающим итогом с начала года) (гр. 2 - гр. 3) | Сумма авансового платежа по налогу (налога на прибыль) по итогам отчетного (налогового) периода | Сумма, подлежащая уплате в бюджет по окончании отчетного (налогового) периода (с учетом ранее уплаченных платежей) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| I квартал | 10 000 000 | - | 10 000 000 | 2 000 000 | **2 000 000** |
| Полугодие | 18 000 000 | 1 000 000 | 17 000 000 | 3 400 000 | **1 400 000** |
| 9 месяцев | 25 000 000 | 6 000 000 | 19 000 000 | 3 800 000 | **400 000** |
| Год | 30 000 000 | 7 000 000 | 23 000 000 | **4 600 000** | **800 000** |

**Вариант 2.**

При тех же фактических данных, что в варианте 1, предположим, что организация "Альфа" в налоговом учете создает резерв на отпуска. Сумма отчислений в резерв за весь 2019 год составила 7 200 000 руб. Фактические расходы на отпуска за 2019 год - 7 000 000 руб. Неиспользованных отпусков на конец года нет. Поэтому в конце года организация должна включить в состав внереализационных доходов неиспользованный остаток резерва в сумме 200 000 руб.

В течение 2019 года в налоговом учете формируются следующие показатели:

руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отчетный (налоговый) период | Налоговая база без учета отчислений в резерв (нарастающим итогом с начала года) | Отчисления в резерв (нарастающим итогом с начала года) | Корректировка резерва в конце года (доход) | Итоговая налоговая база (нарастающим итогом с начала года) (гр. 2 - гр. 3 + гр. 4) | Сумма авансового платежа по налогу (налога на прибыль) по итогам отчетного (налогового) периода | Сумма, подлежащая уплате в бюджет по окончании отчетного (налогового) периода (с учетом ранее уплаченных платежей) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| I квартал | 10 000 000 | 1 800 000 |  | 8 200 000 | 1 640 000 | **1 640 000** |
| Полугодие | 18 000 000 | 3 600 000 |  | 14 400 000 | 2 880 000 | **1 240 000** |
| 9 месяцев | 25 000 000 | 5 400 000 |  | 19 600 000 | 3 920 000 | **1 040 000** |
| Год | 30 000 000 | 7 200 000 | +200 000 | 23 000 000 | **4 600 000** | **680 000** |

Пример 2.12 наглядно показывает, что создание резерва (при отсутствии на конец года неиспользованных отпусков) вообще не влияет на итоговую сумму налога на прибыль, в обоих вариантах налог на прибыль за 2019 год - 4 600 000 руб. При этом авансовые платежи в течение года уплачиваются по-разному. Создание резерва (вариант 2) привело к уменьшению авансовых платежей за I квартал и полугодие. В этом и есть назначение данного резерва.

Таким образом, создание резерва на отпуска в налоговом учете имеет смысл только в том случае, если ставится задача максимально уменьшить налоговую базу первых отчетных периодов (в начале года) и, соответственно, уменьшить размер авансовых платежей, уплачиваемых по итогам этих отчетных периодов. При этом создание резерва дает значимый результат в том случае, если основная доля фактических расходов на отпуска приходится на вторую половину года.

**Резерв на выплату**

**ежегодного вознаграждения по итогам года**

В главе 25 НК РФ заложена возможность создания резерва предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год. Этот резерв создается с целью равномерного учета для целей налогообложения расходов на выплату таких вознаграждений.

Примечание. Решение о создании резерва принимается организацией самостоятельно и закрепляется в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Порядок формирования резерва на выплату ежегодных вознаграждений аналогичен порядку формирования резерва на оплату отпусков, рассмотренному выше (п. 6 ст. 324.1 НК РФ).

Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год, как и резерв на отпуска, может иметь остаток, переходящий на следующий год.

При этом порядок расчета величины этого остатка в ст. 324.1 НК РФ не определен.

В этой связи в письме Минфина России от 05.04.2013 N 03-03-06/2/11148 разъясняется, что **организация в учетной политике должна определить способ резервирования и порядок расчета предельной суммы отчислений в резерв, а также обоснованный критерий, по которому на последнюю дату налогового периода организация будет уточнять размер остатка резерва, переходящего на следующий налоговый период** (например, процент от прибыли или сумма на одного работника и т.д.).

Таким образом, в случае если организация в следующем году продолжает создавать резерв на предстоящую выплату вознаграждения по итогам работы за год, остаток неиспользованной суммы резерва на конец отчетного года может не включаться в состав внереализационных доходов и будет учитываться при формировании резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за следующий год.

**Порядок уплаты авансовых платежей**

Пунктом 2 ст. 286 НК РФ установлен порядок исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном ст. 286 НК РФ.

Статья 286 НК РФ предусматривает два способа уплаты ежемесячных авансовых платежей:

1) так называемый стандартный - когда ежемесячные авансовые платежи текущего квартала определяются исходя из суммы авансовых платежей предыдущих кварталов;

2) исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Внимание! Организация самостоятельно выбирает способ уплаты ежемесячных авансовых платежей и фиксирует его в учетной политике для целей налогообложения.

Выбранный способ уплаты авансовых платежей применяется организацией в течение всего года. В середине года его менять нельзя.

Перейти с одного способа уплаты авансовых платежей на другой можно только с начала следующего года. При этом никто не запрещает организации менять способ уплаты авансовых платежей хоть каждый год.

Примечание. Если вы решили изменить способ уплаты ежемесячных авансовых платежей, учтите: пункт 2 ст. 286 НК РФ обязывает налогоплательщика, решившего перейти с одного способа уплаты ежемесячных авансовых платежей на другой, уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на новый способ.

**Инвестиционный налоговый вычет**

С 2018 года в главе 25 НК РФ появилась новая статья 286.1, которая регулирует порядок использования инвестиционного налогового вычета.

Суть инвестиционного налогового вычета заключается в том, что налогоплательщику предоставляется право уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, на сумму фактически произведенных капитальных вложений в основные средства (имеются в виду расходы на приобретение основных средств, входящих в 3 - 7-ю амортизационные группы, а также на их реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование).

При этом 90% произведенных расходов могут уменьшать сумму налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет, а оставшиеся 10% - сумму налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет.

Схематично порядок применения инвестиционного вычета выглядит так.

Если организация решила применять инвестиционный вычет, все капитальные вложения в основные средства, подпадающие под инвестиционный вычет, должны учитываться ею отдельно (обособленно). Указанные расходы не влияют на налоговую базу по налогу на прибыль, которая определяется без учета этих расходов.

То есть если организация приобретает новые основные средства, подпадающие под вычет, то налоговая первоначальная стоимость этих объектов признается равной нулю и, соответственно, налоговая амортизация по ним не начисляется. Если организация вкладывает средства в реконструкцию (модернизацию) основных средств, подпадающих под вычет, то указанные затраты не увеличивают налоговую первоначальную стоимость объектов (соответственно, налоговая амортизация после реконструкции (модернизации) продолжает начисляться в прежних суммах).

В итоге налоговая база по налогу на прибыль исчисляется без учета суммы капитальных вложений, подпадающих под вычет.

Далее, исходя из этой налоговой базы и установленных ставок налога на прибыль определяется сумма налога на прибыль. После этого указанная сумма налога на прибыль уменьшается на сумму произведенных капитальных вложений, при этом 90% суммы капвложений вычитаются из региональной части налога на прибыль, а оставшиеся 10% - из федеральной. При этом инвестиционным налоговым вычетом называется та часть, которая вычитается из региональной части налога на прибыль.

Таким образом, в бюджет уплачивается лишь сумма превышения налога на прибыль над суммой капвложений. Если же сумма капвложений окажется больше исчисленной суммы налога на прибыль, то разница (сумма превышения) переносится на следующий год и может уменьшать сумму налога на прибыль, исчисленную в следующем году.

Примечание. Конкретные правила применения инвестиционного налогового вычета устанавливаются законами субъектов РФ (само право на применение вычета; категории налогоплательщиков, которые могут пользоваться вычетом; категории основных средств, в отношении которых возможен вычет; предельный размер вычета).

Решение о введении инвестиционного вычета на территории субъекта РФ принимается региональными властями. Соответствующие правила должны появиться в региональном законе о налоге на прибыль. **Пока в региональном законе отсутствуют нормы об инвестиционном налоговом вычете, применять его на территории соответствующего субъекта нельзя.**

При этом регионам предоставлены достаточно широкие полномочия. Помимо собственно принятия решения о применении (неприменении) инвестиционного вычета на своей территории, они также могут принимать следующие решения:

- об ограничении перечня основных средств, подпадающих под вычет;

- об ограничении перечня категорий налогоплательщиков, которые вправе пользоваться вычетом;

- об ограничении предельного размера инвестиционного налогового вычета;

- о возможности переноса неиспользованного остатка вычета на следующие налоговые периоды.

Ниже мы рассмотрим **правила применения вычета, установленные ст. 286.1 НК РФ** (при этом еще раз подчеркнем, что регион может их существенно ограничить).

**Какие капвложения подпадают под вычет?**

Капвложения в виде расходов на приобретение основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам, а также расходов на их реконструкцию (модернизацию, достройку, дооборудование) (п. 2 и 4 ст. 286.1 НК РФ).

Капвложения подпадают под вычет в том периоде, когда соответствующий объект введен в эксплуатацию либо изменена первоначальная стоимость объекта основных средств (п. 5 ст. 286.1 НК РФ).

**В каком размере предоставляется вычет?**

Инвестиционный налоговый вычет текущего налогового (отчетного) периода не может превышать 90% суммы капвложений, подпадающих под вычет, текущего налогового (отчетного) периода.

Еще раз подчеркнем: инвестиционным вычетом называют ту часть капвложений, которая уменьшает налог, подлежащий зачислению в бюджет региона. Соответственно, эта часть не может превышать 90% суммы капвложений, подпадающих под вычет. Оставшиеся 10% капвложений никак не называются, они просто уменьшают налог, подлежащий зачислению в федеральный бюджет.

При этом вводится понятие "предельная величина инвестиционного налогового вычета".

В соответствии с п. 2 ст. 286.1 НК РФ предельная величина инвестиционного налогового вычета определяется в размере, равном разнице между расчетной суммой налога, подлежащей зачислению в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации за налоговый (отчетный) период, определенной налогоплательщиком без учета положений ст. 286.1 НК РФ, и расчетной суммой налога, подлежащей зачислению в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации за налоговый (отчетный) период, определенной без учета положений ст. 286.1 НК РФ, при условии применения ставки налога в размере, составляющем 5%, если иной размер ставки не определен решением субъекта Российской Федерации.

Переведем на русский язык. Предельная величина вычета считается так. Берете налоговую базу, определенную без учета капитальных вложений, подпадающих под вычет, и считаете сумму налога в региональный бюджет с применением действующей региональной ставки. Потом от той же налоговой базы считаете расчетную сумму налога с применением ставки 5%. Вычитаете из первой суммы вторую и получаете максимальную сумму вычета.

Таким образом, **ограничивается сумма вычета, на которую можно уменьшить региональную часть налога на прибыль. При этом федеральная часть налога может уменьшаться без ограничений, вплоть до нуля** (п. 3 ст. 286.1 НК РФ).

Пример 2.13. Предположим, что сумма капвложений, подпадающих по вычет, - 5 000 000 руб., налоговая база (без учета суммы капвложений, подпадающих под вычет) - 10 000 000 руб., региональная ставка налога на прибыль - 17%.

Сумма налога, подлежащая зачислению в региональный бюджет, исчисленная по действующей региональной ставке, составит 1 700 000 руб.

Расчетная сумма налога, исчисленная по ставке 5%, - 500 000 руб.

При таких цифрах предельная сумма вычета - 1 200 000 руб. (1 700 000 руб. - 500 000 руб.).

В итоге получаем следующую картину.

Федеральная часть налога может быть уменьшена на сумму 500 000 руб. (5 000 000 руб. x 0,1). Инвестиционный налоговый вычет составляет 4 500 000 руб. (5 000 000 руб. x 0,9), при этом предельная величина вычета текущего периода - 1 200 000 руб.

Налог на прибыль в федеральный бюджет, исчисленный по ставке 3%, составляет 300 000 руб. Эту сумму организация может уменьшить до нуля, при этом останется неучтенный остаток капвложений - 200 000 руб. (500 000 руб. - 300 000 руб.).

Налог на прибыль в региональный бюджет, исчисленный по ставке 17%, составляет 1 700 000 руб. Уменьшаем его на предельный вычет в размере 1 200 000 руб. и уплачиваем в региональный бюджет 500 000 руб. При этом неучтенный остаток инвестиционного налогового вычета составит 3 300 000 руб. (4 500 000 руб. - 1 200 000 руб.).

**Что происходит, если сумма капвложений, подпадающих под вычет, превышает предельную сумму вычета?**

Сумма превышения может быть учтена при определении инвестиционного налогового вычета в последующих налоговых (отчетных) периодах, если только иное не предусмотрено законом субъекта Российской Федерации.

При этом в п. 5 и 9 ст. 286.1 НК РФ формально говорится о возможности переноса не всей неучтенной суммы капвложений, а именно суммы инвестиционного налогового вычета, превышающей предельную величину.

В этой связи, на наш взгляд, открытым остается вопрос о возможности переноса на следующие налоговые периоды неучтенного остатка в части 10% суммы капвложений, уменьшающих федеральную часть налога (в примере 2.13 - это 200 000 руб., которые остались неучтенными после уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в федеральный бюджет, до нуля). Ведь этот остаток в контексте ст. 286.1 НК РФ не является инвестиционным налоговым вычетом.

**Какие категории налогоплательщиков не могут применять инвестиционный вычет?**

Согласно п. 11 ст. 286.1 НК РФ не вправе применять инвестиционный налоговый вычет следующие категории налогоплательщиков:

1) организации - участники региональных инвестиционных проектов;

2) организации - резиденты особых экономических зон;

3) организации - участники Особой экономической зоны в Магаданской области;

4) организации, осуществляющие деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья;

5) организации - участники свободной экономической зоны;

6) организации - резиденты территории опережающего социально-экономического развития либо резиденты свободного порта Владивосток;

7) организации - участники проекта "Сколково";

8) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Субъект РФ может ввести дополнительные ограничения.

Внимание! Реально воспользоваться новым механизмом, предусмотренным ст. 286.1 НК РФ, на территории конкретного субъекта РФ можно будет только после того, как соответствующие положения будут внесены в региональный закон. После этого вы сможете решать, пользоваться новым механизмом или нет.

**Решение о применении инвестиционного налогового вычета закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.** При этом принятое решение вы сможете изменить не раньше чем через три года, если иной срок не установлен субъектом РФ (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).

Если вы планируете применять инвестиционный налоговый вычет, обратите внимание на следующие нюансы.

1. Инвестиционный вычет нельзя применять выборочно. Под него подпадают все капитальные вложения, на которые он распространяется (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).

Допустим, в соответствии с региональным законом под инвестиционный вычет подпадают все основные средства, относящиеся к третьей - седьмой амортизационным группам. В такой ситуации все капвложения в эти объекты будут подпадать под вычет, то есть налоговая первоначальная стоимость всех таких объектов будет равна нулю и вы не сможете начислять по ним налоговую амортизацию.

Если вы приобрели и ввели в эксплуатацию в течение года 10 объектов, входящих в третью - седьмую амортизационные группы, то все 10 подпадут под вычет. Нельзя расходы на приобретение восьми объектов пустить под вычет, а оставшиеся 2 объекта амортизировать в общем порядке.

**Имейте в виду:** если в отношении объекта применялся инвестиционный налоговый вычет, то его нельзя амортизировать, даже если вычет был использован не полностью (допустим, сумма вычета превысила предельную величину). Такой позиции придерживается Минфин России (письмо от 23.03.2018 N 03-03-06/1/18609).

2. Если организация имеет подразделения в разных субъектах РФ, то инвестиционный вычет можно будет применять только в тех субъектах, которые введут его на своих территориях (и по тем правилам, которые будут установлены соответствующим региональным законом). При этом под инвестиционный вычет в конкретном субъекте будут подпадать те основные средства, которые относятся к подразделениям, расположенным на территории этого субъекта (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).

3. Нельзя одновременно к одним и тем же объектам применять инвестиционный налоговый вычет и амортизационную премию (п. 7 ст. 286.1 НК РФ).

Очевидно, что если основные средства подпадают под инвестиционный вычет, то в отношении этих объектов амортизационная премия не применяется. При этом в отношении тех объектов, которые не подпадают под инвестиционный вычет (в частности, объекты, относящиеся к восьмой - десятой амортизационным группам), амортизационная премия может применяться без каких-либо ограничений.

4. Имейте в виду, что вам будет сложно избавиться от тех объектов основных средств, в отношении которых вы использовали право на применение инвестиционного вычета.

Дело в том, что в соответствии с п. 12 ст. 286.1 НК РФ при реализации или ином выбытии такого объекта (за исключением ликвидации) до истечения срока его полезного использования вам придется уплатить в бюджет ту сумму налога, которую вы не уплатили в связи с применением инвестиционного вычета, а также соответствующую сумму пеней.

Таким образом, выбытие объекта до истечения срока полезного использования по любому основанию, кроме ликвидации (продажа, передача в уставный капитал другой организации, передача при реорганизации, дарение, хищение и т.д.), приведет к необходимости уплаты налога и пени.

По мнению Минфина России, положения п. 12 ст. 286.1 НК РФ применяются в том числе в случае перемещения объекта основных средств, в отношении которого был применен инвестиционный налоговый вычет, из обособленного подразделения, расположенного на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в другое обособленное подразделение, расположенное на территории иного субъекта Российской Федерации (письмо Минфина России от 27.06.2018 N 03-03-20/44237).

5. При камеральной проверке налоговой декларации, в которой будет заявлен инвестиционный вычет, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета, и (или) истребовать в установленном порядке первичные и иные документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета (п. 8.8 ст. 88 НК РФ).

6. Применение инвестиционного вычета, безусловно, приведет к сильному расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

7. Применение вычета может привести к тому, что заключаемые сделки признают контролируемыми.

Заметим, что с 2019 года эта "опасность" подстерегает только крупнейших налогоплательщиков, т.к. с 1 января 2019 г. существенно увеличились стоимостные критерии отнесения сделок к контролируемым (для российских взаимозависимых компаний контроль, независимо от оснований, начинается при условии, что сумма доходов по сделкам между ними за год превышает 1 миллиард рублей, - ст. 105.14 НК РФ в редакции изменений, внесенных Федеральным законом от 03.08.2018 N 302-ФЗ).

**Вопросы, для которых способы учета**

**нужно разрабатывать самостоятельно**

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

В ряде случаев НК РФ содержит прямые указания на то, что по тому или иному вопросу порядок налогового учета должен быть разработан налогоплательщиком самостоятельно и закреплен в учетной политике. Эти случаи перечислены ниже, в таблице 2.4.

Таблица 2.4

**Вопросы учетной политики, для которых способы учета**

**на нормативном уровне не закреплены**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Требования к способу | Норма НК РФ |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Глава 21. Налог на добавленную стоимость | | | |
| 1 | Порядок ведения раздельного учета при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0% <1> | Налогоплательщик самостоятельно устанавливает в учетной политике порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по ставке 0% | Пункт 10 ст. 165 НК РФ |
| 2 | Порядок ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций | Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), он обязан вести раздельный учет таких операций. Порядок раздельного учета определяется в учетной политике | Пункт 4 ст. 149 НК РФ |
| Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. Порядок раздельного учета определяется в учетной политике | Пункт 4 ст. 170 НК РФ |
| 3 | Порядок нумерации счетов-фактур, выставляемых обособленными подразделениями | В случае если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, то при составлении такими обособленными подразделениями счетов-фактур (корректировочных счетов-фактур) порядковый номер счета-фактуры через разделительную черту дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения | Пункт 1 Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137), пункт 1 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры (Приложение N 2 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137). |
| 4 | Порядок выставления счетов-фактур по договорам, предусматривающим непрерывную долгосрочную поставку товаров в адрес одного и того же покупателя | Счета-фактуры могут составляться и выставляться покупателям не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. При этом налогоплательщик может отразить в учетной политике указанный порядок составления и выставления счетов-фактур | Пункт 3 ст. 168 НК РФ, письмо Минфина России от 13.09.2018 N 03-07-11/65642 |
| Глава 23. Налог на доходы физических лиц | | | |
| 5 | Порядок ведения налогового учета доходов, полученных физическими лицами, предоставленных физическим лицам вычетов, исчисленных и удержанных налогов | Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему РФ, реквизиты соответствующего платежного документа | Пункт 1 ст. 230 НК РФ |
| Глава 25. Налог на прибыль организаций | | | |
| 6 | Порядок учета расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам | Закрепляется алгоритм расчета доли расходов, приходящейся на каждый участок недр | Пункт 2 ст. 261 НК РФ |
| 7 | Порядок учета ценных бумаг по операциям РЕПО | Налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой им в целях налогообложения учетной политикой определяет порядок учета выбывающих (возвращающихся) по операции РЕПО ценных бумаг | Пункт 1 ст. 282 НК РФ |
| 8 | Порядок распределения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении <3> | Указанный порядок устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее пяти налоговых периодов | Пункт 4 ст. 299.4 НК РФ |
| 9 | Критерии отнесения сделок к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок | В учетной политике определяются критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок | Пункт 2 ст. 301 НК РФ |
| 10 | Порядок ведения налогового учета | В учетной политике закрепляется порядок ведения налогового учета | Статья 313 НК РФ |
| 11 | Система налоговых регистров | Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике | Статья 314 НК РФ |
| 12 | Принципы и методы распределения доходов по производствам с длительным циклом | В учетной политике закрепляются принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации по производствам с длительным технологическим циклом | Статья 316 НК РФ. |
| 13 | Определение перечня прямых расходов | В учетной политике определяется перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) | Пункт 1 ст. 318 НК РФ.  Подробнее см. в подразд. 2.6.3 |
| 14 | Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) | В учетной политике определяется порядок распределения прямых расходов. Разработанный порядок подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов | Пункт 1 ст. 319 НК РФ |
| 15 | Порядок распределения прямых расходов между видами продукции (работ, услуг) | Механизм распределения определяется организацией самостоятельно с применением экономически обоснованных показателей | Пункт 1 ст. 319 НК РФ |
| 16 | Порядок распределения расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, относящихся к нескольким участкам недр | В учетной политике закрепляется порядок распределения указанных расходов между участками недр | Пункт 3 ст. 325.1 НК РФ |
| Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых | | | |
| 17 | Виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета | В учетной политике определяются виды расходов, учитываемых при определении налогового вычета <4> | Пункт 6 ст. 343.1 НК РФ |

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

<1> Заметим, что этот пункт учетной политики уже не актуален для большинства организаций-экспортеров, т.к. с 1 июля 2016 г. вычет "входного" НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении экспортных операций, производится в общем порядке, без каких-либо особенностей. Особый порядок применения вычетов сохранен лишь для экспорта сырьевых товаров. Поэтому организации, экспортирующие несырьевые товары, избавлены от необходимости вести раздельный учет и определять сумму НДС, относящуюся к экспортным операциям (п. 10 ст. 165 НК РФ).

<2> В НК РФ нет никаких указаний на то, как следует вести раздельный учет. Однако, по мнению Минфина России, суммы НДС, подлежащие вычету по товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке, следует определять по данным за квартал (письмо Минфина России от 22.07.2008 N 03-07-08/183). Кроме того, имейте в виду, что по мнению налоговых органов, разработанный налогоплательщиком порядок раздельного учета должен обеспечить в том числе определение доли общехозяйственных расходов, приходящихся на операции, облагаемые налогом по нулевой ставке (письмо ФНС от 31.10.2014 N ГД-4-3/22600@).

<3> Пунктом 5 статьи 299.4 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе согласовать с налоговыми органами порядок распределения соответствующих расходов, представив заявление. Форма заявления и Порядок согласования порядка распределения расходов утверждены Приказом ФНС от 30.06.2014 N ММВ-7-3/341@. Заметим, что согласование порядка распределения расходов с налоговыми органами является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В письме ФНС от 21.01.2014 N ГД-4-3/606@ разъясняется, что налогоплательщик должен в целях налогообложения прибыли определить порядок распределения расходов, указанных в п. 4 ст. 299.4 НК РФ, который может применяться без согласования с налоговыми органами, но должен быть отражен в учетной политике налогоплательщика.

<4> По разъяснению Минфина России (письмо от 07.09.2011 N 03-06-06-01/21), налоговый вычет закрепляется в учетной политике в отношении либо всех, либо отдельных видов расходов, предусмотренных Перечнем видов расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, принимаемых к вычету из суммы налога на добычу полезных ископаемых, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 10.06.2011 N 455.

При этом в силу статей 343 и 343.1 НК РФ налогоплательщик вправе установить в учетной политике отдельный перечень расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, по каждому участку недр.

**Порядок нумерации счетов-фактур,**

**выставляемых обособленными подразделениями**

В соответствии с нормами Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 в общем случае необходимо применять сплошную нумерацию счетов-фактур без каких-либо индексов (присвоение порядковых номеров по возрастанию в хронологическом порядке).

При этом подп. "а" п. 1 Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению N 1137) установлено, что организации, реализующие товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, должны нумеровать счета-фактуры номерами с индексами. В этом случае порядковый номер счета-фактуры через разделительную черту дополняется утвержденным организацией цифровым индексом обособленного подразделения. Эти индексы должны быть установлены в учетной политике для целей налогообложения.

**Принципы и методы распределения**

**доходов по производствам с длительным циклом**

Статьей 271 НК РФ установлено **особое правило признания доходов по производствам с длительным** (более одного налогового периода) **технологическим циклом**.

При наличии таких производств в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) должен распределяться налогоплательщиком самостоятельно по отчетным (налоговым) периодам в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Обратите внимание! По мнению налоговых органов, этот особый порядок признания доходов должен применяться **во всех случаях, когда сроки начала и окончания выполнения работ по договору приходятся на разные налоговые периоды, независимо от количества дней осуществления работ** (письма Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-06/1/4381, от 13.01.2014 N 03-03-06/1/218, от 13.10.2006 N 03-03-04/4/160, УФНС России по г. Москве от 28.11.2008 N 19-12/111003).

Примечание. Особый порядок признания доходов по длительным производствам распространяется на любые виды работ (услуг).

В письме Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-06/1/4381 указано, что особенности признания в целях налогообложения доходов и расходов по производствам с длительным циклом, установленные п. 2 ст. 271, п. 1 ст. 272 и ст. 316 НК РФ, распространяются на случаи оказания организацией как одной стороной по договору услуг, выполнения работ, в том числе изготовления изделий (имущества), по заказу другой стороны. В частности, нормы указанных статей распространяются на операции, производимые в рамках отношений сторон, возникающих при заключении договоров на условиях, предусмотренных главами 37 - 39 ГК РФ <\*>.

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

<\*> Глава 37 ГК РФ регулирует отношения по договору подряда, глава 38 ГК РФ - по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ, глава 39 - по договору возмездного оказания услуг.

Таким образом, особый порядок признания доходов по длительным производствам распространяется на любые работы (услуги), длящиеся более одного налогового периода, в том числе на услуги застройщика или аудиторские услуги (письмо Минфина России от 05.02.2010 N 03-03-06/1/50).

Итак, организация должна распределять цену договора между отчетными (налоговыми) периодами, если одновременно выполняются следующие условия:

1) предметом договора является выполнение работ или оказание услуг <\*\*>;

2) сроки начала и окончания выполнения работ (оказания услуг) по договору приходятся на разные годы;

3) договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг).

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

<\*\*> На договоры поставки требование о распределении доходов между отчетными (налоговыми) периодами не распространяется (см. письма Минфина России от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186, от 26.09.2012 N 03-03-06/1/502, Постановление ФАС Московского округа от 09.06.2010 N КА-А40/5409-10).

Обратите внимание! **Если договор предусматривает поэтапную сдачу работ заказчику, организация-исполнитель определяет доход от реализации таких работ в общем порядке**, т.е. на соответствующие даты сдачи заказчику этапов выполненных работ в размере их договорной стоимости (письмо Минфина России от 28.06.2013 N 03-03-06/1/24632).

При этом продолжительность этапов значения не имеет. Даже если сроки начала и окончания работ по какому-то этапу приходятся на разные годы, выручка от реализации работ по этапу признается в общем порядке - на дату подписания акта сдачи-приемки работ по этому этапу (письмо Минфина России от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186).

Примечание. Порядок распределения цены договора между отчетными (налоговыми) периодами определяется учетной политикой организации.

При этом во всех разъяснениях налоговых органов предлагается выбор всего из двух вариантов: равномерно в течение срока исполнения договора или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (см., например, письмо ФНС от 12.07.2016 N 03-03-06/1/40699, письма Минфина России от 13.02.2015 N 03-07-11/6421, от 13.01.2014 N 03-03-06/1/218, от 28.06.2013 N 03-03-06/1/24634, от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186, от 14.11.2012 N 03-03-06/1/586).

Кроме того, в письме Минфина России от 13.01.2014 N 03-03-06/1/218 разъясняется, что распределение выручки от реализации работ с длительным производственным циклом, не предусматривающих их поэтапной сдачи, может осуществляться в налоговом учете пропорционально доле фактически осуществленных прямых расходов отчетного периода в общей сумме прямых расходов, предусмотренных сметой выполнения работ. При этом при формировании состава прямых расходов в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик может установить перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

Заметим, что порядок расчетов сторон по договору на порядок признания выручки в целях налогообложения вообще не влияет.

Пример 2.14. Организация, для которой отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие, 9 месяцев, год, выполняет маркетинговые исследования по договору с заказчиком. Дата начала выполнения работ по договору - октябрь 2018 г. Дата окончания работ - март 2019 г. Стоимость работ по договору - 600 000 руб. (без НДС). Промежуточные этапы договором не предусмотрены.

В данном случае 31 декабря 2018 г. организация должна признать в составе доходов от реализации часть стоимости работ по договору.

Предположим, что учетной политикой организации предусмотрено равномерное распределение доходов по договорам с длительным технологическим циклом.

Общая длительность договора - 180 дней. На 2018 год пришлось 90 дней. Следовательно, по состоянию на 31 декабря 2018 г. организация должна признать доход по договору в размере 300 000 руб. (600 000 руб. : 180 дн. x 90 дн.). Эта сумма отражается в налоговом учете в составе доходов от реализации.

В 2019 году в марте (в момент принятия выполненных работ заказчиком по акту) в доходах от реализации будет учтена оставшаяся стоимость работ - 300 000 руб.

Обратите внимание! Признание доходов по длительному договору по окончании каждого отчетного (налогового) периода предполагает одновременное признание прямых расходов.

В общем случае (когда доходы признаются по общим правилам) прямые расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль только на дату выполнения работ (оказания услуг). До этого они числятся в составе незавершенного производства.

Если же доходы по договору признаются в особом порядке - расчетным путем по окончании каждого отчетного (налогового) периода, то и прямые расходы по этому договору признаются по окончании каждого отчетного периода. Только в отличие от доходов, сумма которых определяется расчетным путем, прямые расходы признаются на конец каждого отчетного (налогового) периода в сумме фактических затрат.

То есть при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, тот объем работ (услуг), доходы по которому учтены в отчетном (налоговом) периоде, при распределении прямых расходов на остатки незавершенного производства следует рассматривать как выполненные работы (оказанные услуги) (письмо Минфина России от 14.11.2012 N 03-03-06/1/586).

**Определение перечня прямых расходов**

В целях налогообложения прибыли все расходы организации делятся на два вида:

- расходы, связанные с производством и (или) реализацией;

- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы ежемесячно распределяются на остатки незавершенного производства и стоимость изготовленной продукции (работ, услуг). Это значит, что прямые расходы учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Таким образом, если в отчетном (налоговом) периоде у организации отсутствует реализация продукции (работ, услуг), то прямые расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются (письмо Минфина России от 09.06.2009 N 03-03-06/1/382).

Косвенные расходы в налоговом учете по общему правилу списываются на затраты текущего отчетного (налогового) периода.

Исключение составляют лишь отдельные виды косвенных расходов, для которых главой 25 НК РФ предусмотрен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли. К таким расходам относятся, например, расходы на НИОКР, которые списываются в уменьшение налоговой базы после завершения работ (ст. 262 НК РФ), или расходы на страхование, которые в соответствии с п. 6 ст. 272 НК РФ уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль равномерно в течение срока действия договора страхования.

Кроме того, нужно помнить следующее: налоговые органы настаивают на том, что любые расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, следует признавать в налоговом учете равномерно в течение срока, к которому они относятся.

В статье 318 НК РФ указано, что к прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ (стоимость сырья, материалов, комплектующих изделий);

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

При этом в той же статье говорится о том, что **налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)**.

Возникает вопрос: должен ли налогоплательщик при формировании учетной политики ориентироваться на перечень прямых расходов, указанный в ст. 318 НК РФ? Является ли этот перечень обязательным? Можно ли в учетной политике установить иной перечень прямых расходов?

Очевидно, что перечень расходов, установленный ст. 318 НК РФ, обязательным не является. И никто не оспаривает право организации при формировании учетной политики определить в ней иной перечень расходов, признаваемых прямыми. При этом никаких рекомендаций и (или) ограничений по тому, какие расходы должны быть включены в состав прямых, в законе нет.

Однако нужно понимать, что такая "свобода" в определении перечня прямых затрат совсем не означает, что деление затрат на прямые и косвенные может производиться по принципу "хочу - отнесу эти затраты к прямым, хочу - к косвенным".

Конечно же, перечень прямых расходов, закрепленный в учетной политике, не должен браться "с потолка". Он должен быть экономически обоснован, что неизменно подчеркивается в многочисленных разъяснениях Минфина России (см., например, письма Минфина России от 19.05.2014 N 03-03-РЗ/23603, от 30.08.2013 N 03-03-06/1/35755).

Более того, во многих разъяснениях чиновники Минфина России высказывают мнение о том, что при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета (см., например, письмо от 05.12.2011 N 03-03-06/1/803).

Нужно учитывать, что в последнее время налоговые органы стали уделять этому вопросу гораздо больше внимания, чем раньше.

Федеральная налоговая служба выпустила пространное разъяснение, посвященное порядку распределения в целях налогообложения прибыли расходов на производство и реализацию на прямые и косвенные (письмо ФНС от 24.02.2011 N КЕ-4-3/2952@).

Суть этих разъяснений заключается в следующем.

ФНС подчеркивает, что хотя глава 25 НК РФ не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым либо косвенным, однако из норм статей 252, 318, 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть обоснованным.

Более того, в ст. 318 НК РФ отражена норма, предусматривающая включение в состав прямых расходов именно тех расходов, которые "...связаны с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)".

Это означает, что механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом **налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели**.

На основании изложенного право самостоятельно определять перечень расходов требует от налогоплательщика обоснования принятого решения. Такое полномочие может быть использовано налогоплательщиком в целях учета особенностей, характерных для разных отраслей промышленности.

Аналогичная по сути позиция изложена в письме Минфина России от 13.03.2017 N 03-03-06/1/13785. Она такова: из анализа норм статей 252, 318 и 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть обоснованным. То есть механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели.

В подтверждение правомерности своего подхода и Минфин, и ФНС ссылаются на Определение ВАС РФ от 13.05.2010 N ВАС-5306/10, в котором суд подчеркивает, что, предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Налоговый кодекс не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, нормы ст. 318 НК РФ относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Упомянутое выше письмо ФНС было доведено до подведомственных налоговых органов и активно применяется ими на практике.

Заметим, что УФНС по г. Москве еще до появления письма ФНС выпустило разъяснение в адрес проектировочной организации по вопросу правомерности учета затрат на выполнение субподрядных работ в составе косвенных расходов (письмо от 26.01.2011 N 16-15/006871).

В этом письме, так же как и в письме ФНС, подчеркивается, что, хотя глава 25 НК РФ и не содержит положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным, выбор предприятия должен быть аргументированным. Выбор организацией метода распределения прямых и косвенных расходов должен быть обоснован технологическим процессом, экономически оправдан и зависит прежде всего от вида осуществляемой деятельности.

При этом УФНС по г. Москве ссылается на выводы, сделанные в Постановлении ФАС Уральского округа от 25.02.2010 N Ф09-799/10-С3. В частности, суд указал, что налогоплательщик вправе отнести конкретные материальные затраты к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности включить их в прямые расходы, применив при этом экономически обоснованные показатели. Произвольное, без какого-либо анализа механизма учета затрат на предприятии и экономического обоснования отнесение материальных затрат в состав косвенных расходов противоречит положениям статей 254, 318 и 319 НК РФ.

В итоге московские налоговики делают вывод о том, что **затраты налогоплательщика на оплату работ, выполненных субподрядчиками, следует квалифицировать как прямые**.

Примечание. Учитывая то внимание, которое налоговые органы стали уделять вопросу деления расходов на прямые и косвенные, советуем при формировании учетной политики более ответственно подойти к вопросу формирования перечня прямых расходов.

**Имейте в виду:** если в составе косвенных вы признаете расходы, которые однозначно могут быть отнесены к конкретному виду производимой вами продукции (работ, услуг), то существует очень большая вероятность того, что налоговый орган будет оспаривать правомерность такой учетной политики.

Если же дело дойдет до суда, то арбитражный суд, скорее всего, примет сторону налогового органа.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 28.01.2011 N КА-А40/17545-10.

Строительная организация согласно своей учетной политике признавала расходы на субподрядные работы в составе косвенных. Налоговая инспекция с таким подходом не согласилась.

Дело дошло до суда, и судьи поддержали позицию налоговой инспекции, указав на то, что для строительной организации с учетом специфики ее деятельности расходы на осуществление строительных работ являются прямыми, что предполагает учет таких расходов с учетом выполнения строительных работ субподрядчиками.

Закрепление в учетной политике иного порядка распределения затрат не отвечает предусмотренным ст. 313 НК РФ принципам полноты и определенности учета хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Поэтому довод организации о том, что налоговый орган незаконно ограничивает ее самостоятельность в формировании учетной политики, возлагает на налогоплательщика обязанность по отнесению определенных затрат к прямым расходам, что выходит за пределы его полномочий, ошибочен.

Таким образом, позиция налогового органа, согласно которой организации следовало определять прямые материальные затраты с учетом расходов на оплату СМР субподрядчикам, была признана судом правомерной.

Еще один пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.04.2012 N А27-7287/2011.

Организация, осуществляющая производство и реализацию алкогольной продукции, согласно своей учетной политике всю сумму расходов на оплату труда и страховых взносов относила в состав косвенных расходов. Налоговая инспекция посчитала такой порядок противоречащим гл. 25 НК РФ.

Судьи встали на сторону налоговой инспекции исходя из того, что право самостоятельно определять перечень расходов при выборе распределения прямых и косвенных расходов одновременно требует от налогоплательщика обоснования принятого решения исходя из специфики его деятельности, технологического процесса и такое распределение должно быть экономически оправданным.

Поскольку технологический процесс производства алкогольной продукции невозможен без работников, которые заняты в ее производстве, затраты организации на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства, относятся непосредственно на изготавливаемую продукцию. При этом организация вправе в целях налогообложения отнести расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели.

Судьи подчеркнули, что статья 318 НК РФ не может быть истолкована как позволяющая налогоплательщику самостоятельно и без какого-либо обоснования решать вопрос об отнесении производимых затрат к косвенным или прямым расходам. Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определить учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Налоговый кодекс не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Еще один пример - Постановление АС Западно-Сибирского округа от 23.05.2016 по делу N А27-10958/2015.

Следуя приведенной выше логике, суд пришел к следующему выводу: факт того, что налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения в перечне прямых расходов не были предусмотрены расходы, которые непосредственно связаны с добычей угля (основным видом деятельности налогоплательщика является добыча угля), не дает ему право учесть в составе прямых расходов только те затраты, которые предусмотрены его учетной политикой.

Совсем свежий пример - Постановление АС Дальневосточного округа от 01.08.2017 N Ф03-2571/2017 (правомерность подтверждена Определением Верховного Суда РФ от 24.11.2017 N 303-КГ17-17016).

Общество относило к косвенным затратам стоимость запчастей, которые использовались для ремонта и комплектации автомобильной и специальной техники, которая непосредственно участвует в основной деятельности, и расходы на оплату труда работников, участвовавших в основной производственной деятельности. Суд согласился с налоговиками, которые квалифицировали эти затраты как прямые, указав следующее:

"Налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом".

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях АС Московского округа от 05.06.2017 по делу N А40-136716/2016, Поволжского округа от 02.06.2016 N Ф06-9096/2016 и Северо-Западного округа от 12.05.2016 по делу N А26-5078/2015.

**Как организовать налоговый учет по налогу на прибыль**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Для организации налогового учета по налогу на прибыль вам нужно определить методы учета, разработать систему налоговых регистров, определить перечень принимаемых к учету первичных документов. Эту систему вы закрепляете в учетной политике для целей налогообложения.  Продуманная система налогового учета позволяет вам правильно формировать налоговую базу, избежать необоснованных переплат налога. |  |

**1. Что такое налоговый учет**

Налоговый учет - это система обобщения информации, которая позволяет налогоплательщику на основе данных первичных учетных документов сформировать налоговую базу за отчетный (налоговый) период (ст. 313 НК РФ).

Систему налогового учета вы разрабатываете самостоятельно, в том числе определяете:

* методы учета;
* перечень и формы налоговых регистров;
* формы первичных учетных документов.

Аналитический учет организуется так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы (ст. 314 НК РФ). Систему учета вы закрепляете в учетной политике для целей налогообложения (ст. ст. 313, 314 НК РФ).

**Важно!** Принятая налогоплательщиком система учета должна применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Изменения и дополнения в порядок учета допускается вносить только при соблюдении определенных условий (ст. 313 НК РФ).

|  |
| --- |
| Как сблизить бухгалтерский и налоговый учет по налогу на прибыль  Есть немало способов, которые позволят сблизить налоговый и бухгалтерский учет. Например, вы можете:   * выбирать одинаковые методы оценки сырья и материалов при их списании (п. 8 ст. 254 НК РФ, п. 36 ФСБУ 5/2019 "Запасы"); * использовать для целей налогового учета данные регистров бухгалтерского учета (ст. 313 НК РФ).   Но зачастую сближение налогового и бухгалтерского учета может привести к увеличению налоговой нагрузки.  Приведем пример. В налоговом учете применение амортизационной премии позволяет вам единовременно списать в расходы от 10 до 30% стоимости основного средства, уменьшив тем самым налоговую базу и налог на прибыль (п. 9 ст. 258 НК РФ). Применение амортизационной премии в бухгалтерском учете не предусмотрено правилами ПБУ 6/01 "Учет основных средств". В этом случае сближение налогового и бухгалтерского учета возможно за счет отказа от амортизационной премии, но это не выгодно для налогоплательщиков.  Таким образом, при выборе того или иного метода налогового учета рекомендуем прежде всего оценить его влияние на налоговую нагрузку и лишь затем решать вопрос о возможности сближения с бухгалтерским учетом. Это позволит не только упростить учет, но и не переплачивать налог. |

**2. Учетная политика для целей налогообложения по налогу на прибыль**

Вопросы налогового учета по налогу на прибыль включаются в учетную политику для целей налогообложения (ст. 313 НК РФ).

Учетную политику организация разрабатывает самостоятельно. Ее необходимо оформить отдельным документом и утвердить приказом руководителя организации.

Учетная политика применяется последовательно из года в год, но при определенных условиях в нее можно вносить изменения и дополнения.

**2.1. Какие вопросы отражаются в учетной политике для налогового учета по налогу прибыль**

Для целей налогообложения прибыли в учетной политике следует определить:

* систему налогового учета, включая формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных учета, данных первичных учетных документов (ст. ст. 313, 314 НК РФ);
* применяемый метод признания доходов и расходов: метод начисления или кассовый метод (ст. ст. 271 - 273 НК РФ);
* метод начисления амортизации: линейный или нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ);
* метод оценки сырья и материалов, применяемый при определении размера материальных расходов (п. 8 ст. 254 НК РФ);
* перечень прямых расходов на производство и реализацию, а также порядок их распределения на незавершенное производство и готовую продукцию (п. 1 ст. 318, п. 1 ст. 319 НК РФ);
* порядок формирования стоимости приобретения товаров, приобретенных для последующей реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320 НК РФ);
* перечень создаваемых резервов и порядок их формирования (п. 3 ст. 260, ст. ст. 266 - 267.4, п. 2 ст. 324, 324.1 НК РФ).

В зависимости от перечня и характера операций, которые присутствуют в деятельности вашей организации, в учетную политику вы можете включать и иные вопросы. Например: порядок учета расходов на НИОКР (п. 9 ст. 262 НК РФ), порядок учета убытка от уступки (переуступки) прав требования (п. 1 ст. 279 НК РФ).

|  |
| --- |
| Раздельный учет доходов и расходов по налогу на прибыль  В первую очередь, раздельно следует учитывать доходы и расходы, которые участвуют в формировании налоговой базы по налогу на прибыль, и доходы (расходы), которые не учитываются при налогообложении прибыли. В частности, не учитываются при налогообложении прибыли:   * доходы и расходы, относящиеся к деятельности, облагаемой налогом на игорный бизнес (п. п. 9, 10 ст. 274 НК РФ); * доходы и расходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли согласно ст. ст. 251, 270 НК РФ.   Раздельно нужно учитывать доходы и расходы, относящиеся (п. 2 ст. 274 НК РФ):   * к деятельности, облагаемой по разным налоговым ставкам; * к операциям, в которых предусмотрен отличный от общего порядок определения прибыли и убытка.   Также на практике к вопросам раздельного учета относят вопросы учета прямых и косвенных расходов, а также вопросы учета расходов для целей формирования себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных покупных товаров (ст. ст. 318 - 320 НК РФ).  Конкретный перечень доходов и расходов, которые нужно учитывать раздельно, и порядок раздельного учета вы определяете в зависимости от специфики вашей деятельности и закрепляете в учетной политике (ст. 313 НК РФ). |

**2.2. Как оформить и утвердить учетную политику**

Учетную политику вы оформляете в произвольной форме в виде отдельного документа, в котором отражаются методы и система учета по налогу на прибыль, а также иные вопросы налогообложения.

Утвержденной или рекомендованной формы учетной политики для целей налогообложения нет. Но есть общее правило о том, что формы регистров налогового учета, порядок отражения в них аналитических данных и данных первичных учетных документов устанавливаются приложениями к учетной политике (ст. 314 НК РФ). Учетную политику нужно утвердить приказом или распоряжением руководителя организации (ст. 313 НК РФ). Как правило, учетная политика оформляется приложением к такому приказу.

Учетная политика принимается при создании организации и применяется последовательно из года в год. Переутверждать ее ежегодно не требуется. Но при необходимости вы можете вносить изменения и дополнения в учетную политику (с соблюдением условий ст. 313 НК РФ).

|  |
| --- |
| Нужно ли сдавать учетную политику в налоговый орган?  Представлять учетную политику вы обязаны только по требованию налогового органа, которое предъявлено в рамках налоговой проверки (п. 1 ст. 93 НК РФ). Такое требование на практике может быть заявлено во время выездной проверки, при камеральной проверке возможности налогового органа по истребованию документов существенно ограничены (п. 7 ст. 88, п. 12 ст. 89 НК РФ). Представить учетную политику по требованию налогового органа нужно в течение 10 рабочих дней со дня получения требования (п. 6 ст. 6.1, п. п. 1, 3 ст. 93 НК РФ, п. 5.1 Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622).  За непредставление документов, истребованных налоговым органом, в установленный срок на организацию может быть наложен штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ (п. 4 ст. 93, п. 1 ст. 126 НК РФ).  Кроме того, штраф может быть наложен и на должностных лиц организации. Размер штрафа в этом случае составит от 300 до 500 руб. (ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ). |

**2.3. Как внести изменения и дополнения в учетную политику**

Изменять принятый в учетной политике порядок учета отдельных операций и (или) объектов в целях налогообложения налогоплательщик может в следующих случаях (ст. 313 НК РФ):

* по собственной инициативе. Такие изменения применяются с начала очередного налогового периода (года) (п. 1 ст. 285 НК РФ);
* при изменении законодательства о налогах и сборах. Такие изменения применяются не ранее, чем с момента вступления в силу поправок в налоговом законодательстве.

Дополнить учетную политику нужно, если вы начали вести новую деятельность. В этом случае в учетную политику нужно включить принципы и порядок учета новых операций. Такие дополнения можно внести в течение года (ст. 313 НК РФ, Письма Минфина России от 26.02.2021 N 03-03-06/1/13447, от 08.04.2020 N 03-03-07/27947, от 03.07.2018 N 03-03-06/1/45756, от 14.04.2009 N 03-03-06/1/240).

Чтобы внести изменения и (или) дополнения в учетную политику, нужно утвердить их приказом (распоряжением) руководителя организации. В таком приказе нужно определить дату начала применения изменений (дополнений), также рекомендуем вам указать, в связи с чем вносятся изменения.

**3. Регистры налогового учета по налогу на прибыль**

Формы аналитических регистров налогового учета и порядок отражения в них данных вы разрабатываете самостоятельно и включаете их в учетную политику отдельными приложениями (ст. 314 НК РФ).

Регистры налогового учета - это специальные сводные формы, в которых в течение отчетного (налогового) периода систематизируется и накапливается информация из принятых к учету первичных учетных документов, и аналитические данные налогового учета (ст. 314 НК РФ). Аналитический учет организуется так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы (ст. 314 НК РФ).

Налоговый регистр в обязательном порядке должен содержать следующие реквизиты (ст. 313 НК РФ):

* наименование регистра;
* период (дату) его составления;
* измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
* наименование хозяйственных операций;
* подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистра.

В налоговом регистре данные не распределяются по счетам бухгалтерского учета (ст. 314 НК РФ).

В остальном содержание и форма конкретного регистра будут зависеть от задач, для решения которых он предназначен, и от специфики вашей хозяйственной деятельности. Важно, чтобы налоговый регистр позволял правильно формировать налоговую базу.

При разработке собственной системы регистров в качестве вспомогательного материала (как наглядный пример) вы можете учитывать Рекомендации МНС России. Рекомендации были опубликованы в 2001 г., и с того момента положения гл. 25 НК РФ в отдельных вопросах существенно изменились. Но полагаем, что как иллюстрация общего подхода к методике организации системы налогового учета по налогу на прибыль они все еще сохраняют актуальность. Безусловно, предложенные МНС России перечень регистров и состав реквизитов для конкретных регистров вам нужно будет скорректировать с учетом изменений законодательства, а также с учетом специфики вашей деятельности.

|  |
| --- |
| Нужно ли разрабатывать план счетов налогового учета для целей налога на прибыль?  Налоговый кодекс РФ и, в частности, гл. 25 НК РФ такого требования не содержат. В регистрах налогового учета данные систематизируются без распределения по счетам (ст. 314 НК РФ).  В то же время для целей налогового учета вы можете использовать данные бухгалтерских регистров, если в них содержится достаточно информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Такой вывод следует из ст. 313 НК РФ. Однако на практике эта ситуация встречается редко. И с учетом объема и сложности вашей хозяйственной деятельности вы самостоятельно решаете, как вести налоговый учет (ст. 313 НК РФ, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"):   * использовать данные бухучета, предусмотрев в рабочем плане счетов необходимые субсчета или аналитические счета, а в регистрах бухгалтерского учета - дополнительные реквизиты; * использовать при расчете налоговой базы данные как бухгалтерских, так и налоговых регистров; * создать отдельную от бухучета систему налоговых регистров, которая позволит формировать налоговую базу, не обращаясь к бухгалтерским регистрам. |

**4. Первичные учетные документы для целей налога на прибыль**

Данные налогового учета (в частности, данные о доходах и расходах организации) основываются в том числе на данных первичных учетных документов (см., в частности, п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 252, ст. ст. 313, 314 НК РФ).

К налоговому учету принимаются первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), которые соответствуют требованиям законодательства о бухгалтерском учете (п. 1 ст. 11 НК РФ, ст. 9 Закона N 402-ФЗ).

Первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, перечисленные в ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ. При этом он может быть составлен как в бумажной, так и в электронной форме (ч. 5 ст. 9 Закона N 402-ФЗ).

Форму первичных учетных документов организация определяет самостоятельно (ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ). Причем вы можете разработать их самостоятельно "с нуля" или воспользоваться унифицированными формами первичных учетных документов.

**Исключения**

Организации обязаны применять формы первичных учетных документов, которые утверждены уполномоченными органами в соответствии и на основании иных федеральных законов (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012). Например, при осуществлении безналичных расчетов используются формы платежно-расчетных документов, утвержденных Банком России (см. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденное Банком России 29.06.2021 N 762-П). Полномочия Банка России на утверждение форм таких документов закреплены в ст. 82.3 Закона о Банке России.

Организации бюджетной сферы обязаны использовать формы первичных учетных документов, установленные в соответствии с бюджетным законодательством РФ (ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ).

Приложение N 1

к Приказу от 29.12.2017 N 15/257

**Учетная политика**

**общества с ограниченной ответственностью "Альфа"**

**для целей налогообложения**

<...>

**2. Налог на добавленную стоимость**

**2.1. Раздельный учет по НДС**

2.1.1. Организация осуществляет облагаемые и не облагаемые НДС операции.

К необлагаемым операциям Организации относятся:

* операции, освобожденные от налогообложения на основании ст. 149 НК РФ;
* операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, местом реализации которых не признается территория РФ.

2.1.2. Организация ведет раздельный учет сумм "входного" НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, которые:

* используются для осуществления операций, облагаемых НДС;
* используются для осуществления операций, не облагаемых НДС;
* используются как для облагаемых, так и для не облагаемых НДС операций.

*(Основание: п. 4 ст. 170 НК РФ)*

Для раздельного учета "входного" НДС используются субсчета к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям":

* 19-в - для учета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, которые используются в деятельности, облагаемой НДС;
* 19-н - для учета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, которые используются в деятельности, не облагаемой НДС;
* 19-р - для учета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, которые используются как в деятельности, облагаемой НДС, так и для необлагаемых операций.

"Входной" НДС, учтенный на субсчете 19-в, подлежит вычету.

"Входной" НДС, учтенный на субсчете 19-н, учитывается в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

"Входной" НДС, учтенный на субсчете 19-р, подлежит распределению, кроме случаев, указанных в п. 2.2.3 настоящей Учетной политики. Пропорция для распределения "входного" НДС определяется по итогам квартала в порядке, установленном п. 4.1 ст. 170 НК РФ. Пропорция для распределения "входного" НДС по основным средствам и нематериальным активам, принятым к учету в первом или во втором месяце квартала, определяется за месяц, в котором данные основные средства и нематериальные активы были приняты на учет.

*(Основание: п. 4, пп. 1 п. 4.1 ст. 170*  *НК РФ)*

Сумма НДС к вычету при распределении рассчитывается по формуле:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| НДС к вычету | = | "Входной" НДС | x | Стоимость отгруженных за квартал (месяц) товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализация которых облагается НДС | / | Общая стоимость отгруженных за квартал (месяц) товаров (работ, услуг, имущественных прав) без НДС |

В оставшейся части НДС включается в стоимость соответствующего актива.

2.1.3. Организация применяет правило 5 процентов, предусмотренное п. 4 ст. 170 НК РФ, и не распределяет "входной" НДС, учтенный на субсчете 19-р, в тех кварталах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализация которых не облагается НДС, меньше или равна 5% от общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. Суммы "входного" НДС, учтенные на субсчете 19-р в соответствующем квартале, подлежат вычету в полном объеме в соответствии с порядком, установленным в ст. 172 НК РФ.

*(Основание: п. 4 ст. 170*  *НК РФ)*

В целях применения правила 5 процентов Организация определяет сумму общехозяйственных расходов, относящихся к расходам на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализация которых не облагается НДС, пропорционально доле выручки от необлагаемых операций в общей выручке от реализации за квартал.

Расчет доли расходов на операции, не облагаемые НДС, в совокупных расходах на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав в целях применения правила 5 процентов Организация производит в регистре налогового учета по форме, приведенной в Приложении N 1 к Учетной политике.

*(Основание: п. 4 ст. 170 НК РФ)*

2.1.4. Организация ведет раздельный учет операций по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых и не облагаемых НДС, с использованием субсчетов второго порядка к счетам 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы", утвержденных рабочим планом счетов организации, открытых в разрезе субсчетов 90-1 "Выручка" и 91-1 "Прочие доходы".

*(Основание: п. 4 ст. 149*  *НК РФ)*

<...>

Приложение N 1

к Учетной политике, утвержденной

Приказом от 29.12.2017 N 15/257

**Форма регистра налогового учета по НДС**

Расчет доли расходов на операции, не облагаемые НДС,

в совокупных расходах на приобретение, производство,

реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав

за *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_* 20 *\_\_\_* г.

*(налоговый период)*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № строки | Наименование | Значение | Измеритель |
| 1 | Сумма расходов на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых облагаются НДС |  | руб. |
| 2 | Сумма расходов на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не облагаются НДС |  | руб. |
| 3 | Расчет суммы общехозяйственных расходов, приходящейся на не облагаемые НДС операции | x | x |
| 3.1 | Сумма общехозяйственных расходов, непосредственно не связанных с облагаемыми или не облагаемыми НДС операциями |  | руб. |
| 3.2 | Общая сумма выручки за квартал |  | руб. |
| 3.3 | Сумма выручки по операциям, не облагаемым НДС |  | руб. |
| 3.4 | Доля выручки от необлагаемых операций (стр. 3.2 / стр. 3.3 x 100%) |  | % |
| 3.5 | ИТОГО: Сумма общехозяйственных расходов, отнесенных (распределенных) к не облагаемым НДС операциям пропорционально доле выручки (стр. 3.1 x стр. 3.4) |  | руб. |
| 4 | Сумма совокупных расходов на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3.1) |  | руб. |
| 5 | Сумма совокупных расходов на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не облагаются НДС (стр. 2 + стр. 3.5) |  | руб. |
| 6 | Доля совокупных расходов на операции, не облагаемые НДС, в сумме совокупных расходов на приобретение, производство, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав (стр. 5 / стр. 4 x 100%) |  | % |

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

<\*> Лучше оформить в виде приложения к приказу об учетной политике.