

Семинар: «Годовой отчет за 2017 года: бухгалтерская и налоговая отчетность. Учетная политика на 2018 года Важные изменения законодательства с 2018 год»

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности

РЕКОМЕНДАЦИИ

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (приложение к письму от 19 января 2018 г. № 07-04-09/2694)

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ПЕРЕД СОСТАВЛЕНИЕМ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии со статьей 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Согласно части 1 статьи 30 Федерального закона «О бухгалтерском учете» до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных данным Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу указанного Федерального закона.

Исходя из этого, а также пункта 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, проведение инвентаризации активов и обязательств обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (за исключением активов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ ПО ЗАЙМАМ

В соответствии с ПБУ 15/2008 расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

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.

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ДАННЫЕ ПО НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ ПРИ ИЗМЕНЕНИИ СРОКОВ ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Исходя из пункта 27 ПБУ 14/2007 срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению.

Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях. Согласно пункту 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения (за исключением изменения, непосредственно влияющего на величину капитала организации), подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно).

Учитывая изложенное, в случае изменения организацией срока полезного использования нематериального актива в бухгалтерской отчетности сравнительные данные за период (периоды), предшествующий (предшествующие) отчетному, не изменяются.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ ИНФОРМАЦИИ, РАСКРЫВАЕМОЙ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организация самостоятельно относит информацию (показатели) об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях к существенным или несущественным исходя как из величины, так и характера этой информации. При этом в соответствии с ПБУ 1/2008 (в редакции приказа Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н) несущественной является информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности.

РАСКРЫТИЕ ПРОЦЕНТОВ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ В ОТЧЕТЕ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии со статьей 852 Гражданского кодекса Российской Федерации если иное не предусмотрено договором банковского счета, за пользование денежными средствами, находящимися на счете клиента, банк уплачивает проценты, сумма которых зачисляется на счет.

В соответствии с ПБУ 23/2011 денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Исходя из пунктов 8-12 ПБУ 23/2011 суммы денежных средств, зачисленные на счет организации в качестве процентов по договору банковского счета классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Отражение в бухгалтерском учете показателей, связанных с пенсионными программами

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены конкретные способы ведения бухгалтерского учета обязательств (активов) и расходов, связанных с участием организации в негосударственных пенсионных программах.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Учитывая это, а также правила формирования учетной политики организации, установленные ПБУ 1/2008, способы ведения бухгалтерского учета обязательств (активов) и расходов, связанных с участием организации в негосударственных пенсионных программах, целесообразно разрабатывать исходя из Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н.

Возникновение обязанности составлять консолидированную финансовую отчетность

Исходя из Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» установленная данным Федеральным законом обязанность составлять, представлять и раскрывать консолидированную финансовую отчетность распространяется на федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации, а также акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации. В соответствии с частью 4 статьи 8 указанного Федерального закона названные организации обязаны составлять, представлять и раскрывать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором они включены в перечни, утверждаемые Правительством Российской Федерации.

Таким образом, обязанность составлять, представлять и раскрывать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за 2017 г. возникает у организаций, которые были включены в указанные перечни в 2016 г. При этом исполнение обязанности составлять, представлять и раскрывать консолидированную финансовую отчетность не предполагает освобождение организации от обязанности составлять и представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Составление консолидированной финансовой отчетности

Согласно части 1 статьи 3 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО).

Исходя из этого, при составлении консолидированной финансовой отчетности следует руководствоваться МСФО, в установленном порядке признанными для применения на территории Российской Федерации. При решении отдельных вопросов составления консолидированной финансовой отчетности целесообразно также руководствоваться сложившейся практикой применения МСФО на территории Российской Федерации, обобщенной в документах Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, образованной Минфином России (ОП 1–2012, ОП 2–2012, ОП 3–2013, ОП 4–2013, ОП 5–2014, ОП 6–2015, ОП 7–2015, ОП 8–2016, ОП 9–2016, ОП 10–2017, ОП 11–2017). Указанные документы размещены на официальном Интернет – сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Бухгалтерский учет и отчетность – Международные стандарты финансовой отчетности – Законодательство о МСФО – Межведомственная рабочая группа по применению МСФО».

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Срок, в течение которого должна быть проведена инвентаризация, устанавливает в приказе (форма N ИНВ-22) руководитель организации (ч. 3 ст. 11 Закона N 402-ФЗ, п. 2.1 Методических указаний по инвентаризации).

Срок, устанавливаемый экономическим субъектом для проведения инвентаризации обязательств, не должен быть позднее 31 декабря (дата, по состоянию на которую проводится годовая инвентаризация обязательств, не должна быть позднее 31 декабря). При этом, по мнению Минфина России, инвентаризация обязательств должна проводиться по состоянию на 31 декабря включительно (Приложение к Письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01). Проведение инвентаризации возможно и после окончания отчетного года, но до составления бухгалтерской отчетности.

Сроки проведения инвентаризации в других случаях приведены в таблице (п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации, п. 4 Методических указаний по бухотчетности при реорганизации).

Основание для проведения инвентаризации	Сроки проведения инвентаризации
Смена материально ответственных лиц	В день приемки-передачи дел между материально ответственными лицами. Например, при уходе заведующего складом в отпуск с 01.03.2017 - в его последний рабочий день перед отпуском, т.е. 28.02.2017
Хищение или порча имущества	В срок, установленный руководителем в приказе (начиная со дня, когда произошло событие, которое явилось основанием для проведения инвентаризации)
Стихийное бедствие, пожар или другие чрезвычайные ситуации	
Ликвидация или реорганизация организации	С даты принятия решения о ликвидации или реорганизации организации до даты составления ликвидационного баланса или даты подписания передаточного акта (разделительного баланса)
Остальные случаи	В срок, установленный руководителем в приказе

Порядок проведения инвентаризации состоит из следующих этапов.

1. Руководитель организации подписывает приказ (ИНВ-22), в котором указывает следующие сведения (п. п. 2.2, 2.3, 2.8 Методических указаний по инвентаризации):
 - 1 ① должности и Ф.И.О. председателя и членов инвентаризационной комиссии. В состав комиссии могут быть включены любые работники организации. Целесообразно, чтобы среди них были представители бухгалтерии и технические специалисты. Материально ответственные лица обязаны присутствовать при инвентаризации вверенного им имущества, но членами инвентаризационной комиссии быть не могут;
 - 1 ① причину проведения инвентаризации;
 - 2 ① срок, в течение которого надо провести инвентаризацию;
 - 3 ① виды инвентаризируемых объектов учета.
2. Инвентаризационная комиссия определяет:
 - 1 ① наименования и количество имущества (ОС, МПЗ (ТМЦ), деньги в кассе, документарные ценные бумаги), имеющегося в организации, в том числе арендованного, - путем натурального подсчета (п. 2.7 Методических указаний по инвентаризации). Одновременно с этим проверяется качественное состояние этих объектов (могут ли они использоваться по назначению);
 - 1 ① виды активов, не имеющих материально-вещественной формы (безналичные деньги, НМА, финансовые вложения), - путем сверки документов, подтверждающих права организации на эти активы (п. п. 3.8, 3.14, 3.43 Методических указаний по инвентаризации);
 - 2 ① состав дебиторской и кредиторской задолженности - путем проведения сверки с контрагентами, указанными в справке об имеющейся кредиторской и дебиторской задолженности, составленной бухгалтером, и проверки документов, подтверждающих существование обязательства или требования (п. 3.44 Методических указаний по инвентаризации).
 Полученные данные комиссия заносит в соответствующие инвентаризационные описи (акты), на которых материально ответственные лица должны расписаться в том, что они присутствовали при проведении инвентаризации (п. п. 2.4, 2.5, 2.9 - 2.11 Методических указаний по инвентаризации).
3. После этого полученные данные сверяются с данными бухгалтерского учета. Результат фиксируется в сличительных ведомостях (актах) (п. 4.1 Методических указаний по инвентаризации).

Объект инвентаризации	Формы документов, которые можно использовать для оформления проведения и результатов инвентаризации
ОС	Инвентаризационная опись ОС (ИНВ-1) Сличительная ведомость инвентаризации ОС (ИНВ-18)
МПЗ	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ИНВ-3) Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (ИНВ-4) Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ (ИНВ-19)
Расходы будущих периодов (объекты, стоимость которых учитывается на счете 97 "Расходы будущих периодов", например лицензионное программное обеспечение)	Акт инвентаризации расходов будущих периодов (ИНВ-11)
Касса	Акт инвентаризации наличных денег (ИНВ-15)
Документарные ценные бумаги и БСО	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ИНВ-16)
Расчеты с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ИНВ-17)

4. По результатам инвентаризации составляется итоговая ведомость (ИНВ-26), в которой отражаются все выявленные излишки и недостачи, а также указывается способ отражения их в учете (п. 5.6 Методических указаний по инвентаризации).

Инвентаризация расчетов - это сверка сумм дебиторской и кредиторской задолженности по данным вашей организации и данным ее контрагентов.

Инвентаризация расчетов обязательна (п. п. 27, 77, 78 Положения по бухучету N 34н, Письмо Минфина от 14.01.2015 N 07-01-06/188):

- 1 ① перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- 1 ① при списании дебиторской и кредиторской задолженности;
- 2 ① при создании резерва по сомнительным долгам.

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТАКОВ

1. Бухгалтерия составляет справку о дебиторской и кредиторской задолженности, в которой указывает сведения о задолженности, отраженной в бухучете. В справке приводятся наименования конкретных дебиторов и кредиторов, основания возникновения задолженности и реквизиты подтверждающих ее документов. Суммы задолженности в справке удобно группировать в разрезе бухгалтерских счетов.

Счет	Документы, подтверждающие задолженность
------	---

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	Договоры с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками, договоры аренды, посреднические договоры, первичные учетные документы (товарные накладные, акты), выписки банка и т.п.
62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	
76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	
66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"	Договоры займа, кредита, выписки банка, бухгалтерские справки и т.п.
67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"	
68 "Расчеты по налогам и сборам"	Налоговые декларации и расчеты, выписки банка
69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	Расчеты по страховым взносам, выписки банка
70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"	Расчетно-платежные и платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, больничные листы, записки-расчеты о предоставлении отпуска, приказы руководителя (на выплату премии, материальной помощи, о привлечении работника к материальной ответственности и т.п.), соглашения о компенсации за использование личного имущества, выписки банка и т.п.
71 "Расчеты с подотчетными лицами"	
73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"	
76-4 "Расчеты по депонированным суммам"	Расчетно-платежные и платежные ведомости с записями о депонировании зарплаты, реестр депонированных сумм
75 "Расчеты с учредителями"	Решение о выплате дивидендов, учредительные документы, выписки банка

2. Бухгалтерия проводит сверку расчетов, т.е. согласовывает с дебиторами и кредиторами организации (поставщиками, покупателями, подрядчиками, заказчиками и т.п.) суммы задолженности.

На практике суммы задолженности, числящиеся в бухучете по расчетам с контрагентами, согласовывают с помощью актов сверки взаимных расчетов. Такой акт составляют с каждым контрагентом в двух экземплярах - один для вас, другой для него. Если акт подписан и вашим руководителем, и руководителем контрагента, то задолженность считается согласованной.

Вместо актов сверки подтвердить согласование суммы задолженности можно, например, письмом контрагента, в котором он признает свой долг.

По задолженности, относящейся к расчетам с бюджетом, обязательно надо получить от ИФНС, ПФР и ФСС документы, подтверждающие суммы задолженности (п. 74 Положения по бухучету N 34н). Это могут быть:

- 1 ☹ по расчетам с бюджетом - справка о состоянии расчетов по налогам или акт сверки расчетов по налогам;
- 1 ☹ по расчетам по страховым взносам - справка о состоянии расчетов по страховым взносам или акт сверки расчетов по страховым взносам.

Справки и акты сверок по взносам, начисленным за 2016 г. и более ранние периоды, надо получать в ПФР и ФСС. А справки и акты сверок по взносам, начисленным за периоды начиная с 2017 г. (Письма ФНС от 05.12.2016 N ЗН-4-1/23090@, ФСС от 17.09.2016 N 02-09-11/04-03-17282 (п. 7), Информация ФСС, Информация ПФР):

- 1 ☹ по взносам на травматизм - в ФСС;
- 1 ☹ по взносам на ВНиМ, а также ОПС и ОМС - в ИФНС.

3. Инвентаризационная комиссия составляет акт инвентаризации расчетов по форме ИНВ-17 в двух экземплярах (один - для бухгалтерии, второй остается у инвентаризационной комиссии).

Акт составляется на основании справки о дебиторской и кредиторской задолженности, а также актов сверок с контрагентами, бюджетом, фондами и иных документов, в которых дебиторы и кредиторы подтверждают наличие и размер задолженности (п. п. 73, 74 Положения по бухучету N 34н, Указания, утв. Постановлением Госкомстата N 88). Суммы задолженности, подтвержденной и не подтвержденной дебиторами и кредиторами, а также суммы безнадежных долгов с истекшим сроком исковой давности отражаются в акте отдельно.

Если при инвентаризации выявлены безнадежная дебиторская или кредиторская задолженность, то надо подготовить и дать на подпись руководителю приказ о списании безнадежных долгов.

**ПЛЕНУМ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 29 сентября 2015 г. N 43**

**О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ,
СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ НОРМ ГРАЖДАНСКОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОБ ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ**

В целях обеспечения единства практики применения судами положений Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности Пленум Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьей 126 Конституции Российской Федерации, статьями 2 и 5 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 года N 3-ФКЗ "О Верховном Суде Российской Федерации", постановляет дать следующие разъяснения:

НАЧАЛО ТЕЧЕНИЯ СРОКА ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

1. В соответствии со статьей 195 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Исходя из указанной нормы под правом лица, подлежащим защите судом, следует понимать субъективное гражданское право конкретного лица.

Если иное не установлено законом, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо, право которого нарушено, узнало или должно было узнать о совокупности следующих обстоятельств: о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права (пункт 1 статьи 200 ГК РФ).

8. Согласно пункту 2 статьи 196 ГК РФ срок исковой давности не может превышать десяти лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок установлен, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом от 6 марта 2006 года N 35-ФЗ "О противодействии терроризму".

Началом течения такого десятилетнего срока, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 1 статьи 181 и абзацем вторым пункта 2 статьи 200 ГК РФ, является день нарушения права.

Если иное прямо не предусмотрено законом, для целей исчисления этого срока не принимается во внимание день, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права, и указанный срок не может быть восстановлен.

Названный срок применяется судом по заявлению стороны в споре. Вместе с тем истцу не может быть отказано в защите права, если до истечения десятилетнего срока имело место обращение в суд в установленном порядке или обязанным лицом совершены действия, свидетельствующие о признании долга.

Десятилетний срок, установленный пунктом 2 статьи 196 ГК РФ, не подлежит применению к требованиям, на которые в соответствии с законом исковая давность не распространяется (например, статья 208 ГК РФ).

Вопрос: Между российскими организациями заключен договор поставки. Покупатель по данному договору своевременно не оплатил поставленный товар. Позднее в пределах срока исковой давности покупатель частично погасил имеющуюся задолженность.

Прерывает ли в этом случае течение срока исковой давности в отношении оставшейся части долга частичная оплата покупателем поставленного товара?

Ответ: Если покупатель по договору поставки своевременно не оплатил поставленный товар, а позднее в пределах срока исковой давности частично погасил имеющуюся задолженность, то факт частичной оплаты суммы долга не прерывает течение срока исковой давности в отношении оставшейся части долга.

Обоснование:

Из п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" следует, что течение срока исковой давности прерывается совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга (ст. 203 ГК РФ).

К действиям, свидетельствующим о признании долга в целях перерыва течения срока исковой давности, в частности, могут относиться: признание претензии; изменение договора уполномоченным лицом, из которого следует, что должник признает наличие долга, равно как и просьба должника о таком изменении договора (например, об отсрочке или о рассрочке платежа); акт сверки взаимных расчетов, подписанный уполномоченным лицом. Признание части долга, в том числе путем уплаты его части, не свидетельствует о признании долга в целом, если иное не оговорено должником.

В тех случаях, когда обязательство предусматривало исполнение по частям или в виде периодических платежей и должник совершил действия, свидетельствующие о признании лишь части долга (периодического платежа), такие действия не могут являться основанием для перерыва течения срока исковой давности по другим частям (платежам).

Указанный вывод содержится также в Постановлениях Арбитражного суда Московского округа от 28.03.2016 N Ф05-3208/2016 по делу N А40-122958/2015, Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.04.2016 N 09АП-13642/2016 по делу N А40-119697/15.

Таким образом, факт частичной оплаты суммы долга не свидетельствует о признании должником оставшейся части долга и, соответственно, данный факт не является основанием для прерывания срока исковой давности.

Подготовлено на основе материала

П.С. Долгополова

21.11.2017

ООО "СевИнтелИнвест"

ПРЕРЫВАНИЕ СРОКА ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

Положение ГК РФ. Течение срока исковой давности прерывается в связи с совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок (ст. 203 ГК РФ).

В случае если организация должник в письменной форме признала свой долг, течение срока исковой давности начинается заново, а время, прошедшее до указанного перерыва, в новый срок не засчитывается (Письмо ФНС России от 06.12.2010 N ШС-37-3/16955). Следует помнить, что признание долга в письменной форме означает, что акт сверки и иные аналогичные документы должны быть подписаны уполномоченным лицом, например директором или сотрудником по доверенности, оформленной в установленном законом порядке. На это обращают внимание судьи в Постановлении ФАС СКО от 15.02.2013 по делу N А32-9845/2012.

На то, что акты сверки не только доказывают наличие задолженности перед контрагентами, но и свидетельствуют о прерывании срока исковой давности, указал и ВС РФ в Определении от 17.09.2014 N 306-КГ14-1683. Этот вывод подтверждают и более поздние разъяснения чиновников (Письмо ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@), а также судебная практика (Постановления ФАС ПО от 07.11.2012 по делу N А57-7766/2011, от 18.12.2012 по делу N А57-11/2012).

В п. 20 Постановления Пленума ВС РФ N 43 подробно описывается, какие действия свидетельствуют о прерывании течения срока исковой давности:

- признание претензии;
- изменение договора уполномоченным лицом, из которого следует, что должник признает наличие долга, равно как и просьба должника о таком изменении договора (например, об отсрочке или о рассрочке платежа);

- оформление акта сверки взаимных расчетов, подписанного уполномоченным лицом.

При этом, если ответ на претензию не содержит указания на признание долга, сам по себе он не свидетельствует, что долг был признан. Кроме того, признание части долга, в том числе путем осуществления частичной оплаты, не говорит о признании долга в целом, если иное не определено должником.

В тех случаях, когда договором было предусмотрено исполнение обязательства по частям (либо в виде периодических платежей) и должник совершил действия, свидетельствующие о признании лишь части долга (периодического платежа), такие действия не могут являться основанием для перерыва течения срока исковой давности по другим частям (платежам). Течение срока давности по иску, вытекающему из нарушения одной стороной договора условия об оплате товара (работ, услуг) по частям, начинается в отношении каждой отдельной части (п. 24 Постановления Пленума ВС РФ N 43).

Если организация обратилась в суд, а иск остался без рассмотрения, при этом (ст. 204 ГК РФ):

- неистекшая часть срока исковой давности составляет более шести месяцев, течение срока исковой давности, начавшееся до предъявления иска, продолжается в общем порядке;

- неистекшая часть срока исковой давности составляет менее шести месяцев, срок исковой давности удлиняется до шести месяцев, за исключением случаев, если основанием оставления иска без рассмотрения послужили действия (бездействие) истца.

Статья 5. Обязательный аудит N 307-ФЗ (ред. от 31.12.2017) "Об аудиторской деятельности" }

1. Обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность; (в ред. Федерального закона от 03.07.2016 N 262-ФЗ)

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

2. Обязательный аудит проводится ежегодно.

Статья 15.11. КоАП

Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, -

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.

2. Повторное совершение административного правонарушения, предусмотренного частью 1 настоящей статьи,

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.

Примечания:

1. Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;

регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;

ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;

составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

2. Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные настоящей статьей, в следующих случаях:

представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации;

исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Все бухгалтерские резервы можно разделить на два вида

1. Оценочные резервы. Их надо создавать, если реальная стоимость активов (МПЗ, дебиторской задолженности, финансовых вложений) стала ниже их балансовой стоимости. Оценочные резервы нужны для того, чтобы не завышать стоимость активов в балансе.
 1. резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
 2. резерв по сомнительным долгам;
 3. резерв под обесценение финансовых вложений.
 4. Резервы под оценочные обязательства. Оценочным называется обязательство, которое организации придется погасить, но пока неизвестно, когда и в какой сумме (п. 4 ПБУ 8/2010). Резервы под оценочные обязательства создаются, чтобы в балансе были отражены все обязательства, которые есть у компании. Планируемые расходы организации (например, на ремонт основных средств) не являются оценочными обязательствами, и в бухучете их резервировать нельзя.
 1. резерв на оплату отпусков;
 2. резерв на гарантийный ремонт.
- Организации, которые вправе вести упрощенный бухучет, обязаны создавать только резерв по сомнительным долгам (п. 70 Положения по бухучету N 34н).

Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"

25. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

В налоговом учете резерв под обесценение материальных ценностей не создается.

На обесценение необходимо проверять все МПЗ, в том числе отраженные по дебету счетов 10 "Материалы", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция". Это надо делать как минимум раз в год - перед составлением годовой отчетности (п. 25 ПБУ 5/01). Однако если рыночная стоимость готовой продукции не снизилась, то сырье, из которого она производится, проверять на обесценение не нужно.

Резерв отражается на счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

В бухгалтерском балансе обесцененные МПЗ отражаются по строке 1210 "Запасы" уже за минусом резерва (п. п. 25, 35 ПБУ 4/99).

В отчете о финансовых результатах отчисления в резерв отражаются по строке 2350 "Прочие расходы", а восстановленные суммы резерва - по строке 2340 "Прочие доходы".

<Письмо> Минфина РФ от 27.01.2012 N 07-02-18/01 "Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год"

Резервирование сомнительных долгов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика организации должна обеспечивать, наряду с другими требованиями, большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Резервы образуются в тех случаях, когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. Однако, если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов.

Вопрос: О порядке формирования организацией резервов сомнительных долгов, а также списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО
от 14 января 2015 г. N 07-01-06/188

В связи с обращением Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.2012 N 82н, Министерством не осуществляется разъяснение практики применения нормативных правовых актов Министерства, не рассматриваются по существу обращения организаций по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 N 34н (далее - Положение), организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации,

письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в порядке, предусмотренном пунктом 70 Положения. Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Врио директора Департамента
С.И.ВОЗНЕСЕНСКИЙ
14.01.2015

"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) }

СОЗДАНИЕ РЕЗЕРВА СОМНИТЕЛЬНЫХ ДОЛГОВ ПО ЗАЙМАМ

В соответствии с ПБУ 19/02 в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением суммы резервов на финансовые результаты организации.

Учитывая это, если объект финансовых вложений представляет собой дебиторскую задолженность по предоставленному займу, то формой резервирования обесценения финансовых вложений в отношении такого актива является резерв сомнительных долгов. При учете этого резерва следует руководствоваться взаимосвязанными нормами указанных нормативных правовых актов.

Аналогично, в случае если нормативными правовыми актами установлены специальные требования к формированию резервов, связанных с обесценением финансовых вложений организации (например, Указания Банка России от 14 июля 2014 г. N 3321-У "О порядке формирования микрофинансовыми организациями резервов на возможные потери по займам"), такие резервы формируются с учетом указанных требований.

РЕЗЕРВ НА ОПЛАТУ ОТПУСКОВ

Резерв отражает обязательства перед работниками по оплате отпусков на отчетную дату (п. 15 ПБУ 8/2010). Его нужно создавать минимум раз в год на 31 декабря. Если вы представляете участникам не только годовую, но и квартальную отчетность, создавайте резерв на последнее число каждого квартала.

Порядок расчета резерва каждая организация определяет сама в учетной политике.

Самый простой способ - зарезервировать на следующий год сумму, которую вы потратили на отпускные и страховые взносы с них в текущем году. Но в таком случае обязательство на 31 декабря будет сильно завышено, ведь вы еще не должны работникам так много отпускных.

Другой способ позволит отразить в отчетности более достоверные данные.

1. Посчитайте, сколько неотгулянных дней отпуска есть у всех ваших работников на отчетную дату. Если ваша программа не формирует данные о накопленных отпусках работника, рассчитайте их так же, как для компенсации за неиспользованный отпуск.

1. Рассчитайте среднюю дневную зарплату по организации. Это можно сделать по формуле:

$$\boxed{\text{зарплата}} = \boxed{\text{работникам за 12 месяцев, предшествующих отчетной дате}} / 12 / 29,3 / \boxed{\text{отчетную дату}}$$

2. Рассчитайте резерв с учетом взносов:

$$\boxed{\text{зарплата}} \cdot \boxed{\text{тариф взносов}} \cdot \boxed{\text{отпуска по всем работникам на отчетную дату}}$$

Совокупный тариф страховых взносов - это сумма тарифов всех взносов, которые вы начисляете на зарплату. Если у вас основные тарифы взносов, а тариф взносов на травматизм - 0,2%, совокупный тариф равен 0,302 (0,22 + 0,051 + 0,029 + 0,02).

Если вы начисляете зарплату в дебет нескольких счетов, то и сумму резерва считайте отдельно по группам работников. Например, зарплата рабочим учитывается на счете 20 "Основное производство", а управленцам - на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Значит, резерв по рабочим и по управленцам считайте отдельно.

"Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год" (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875) }

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПОСТУПЛЕНИЙ ОТ УЧРЕДИТЕЛЕЙ, АКЦИОНЕРОВ, УЧАСТНИКОВ, СОБСТВЕННИКОВ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Исходя из этого поступления денежных средств и иного имущества от учредителей, акционеров, участников, собственников организации в счет вкладов, взносов при формировании уставного фонда, в качестве безвозмездного финансирования, вкладов в имущество общества не признаются доходами организации <1>.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ИЗМЕНЕНИЯ ИНВЕНТАРНОГО ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Изменение (разукрупнение, др.) инвентарного объекта основных средств, не влияющее на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и (или) движение денежных средств, на синтетических счетах бухгалтерского учета не отражается.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПЕРЕСМОТРЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно ПБУ 22/2010 в случае исправления в установленном порядке существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. При этом пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется исходя из обычаев делового оборота в разумные сроки после внесения в нее исправлений в соответствии с указанным Положением, если иное не определено соответствующими нормативными правовыми актами.

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.

"Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год" (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875) {КонсультантПлюс}

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО СБОРА

Исходя из Федерального закона "Об отходах производства и потребления" экологический сбор - неналоговый доход федерального бюджета, уплачиваемый производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств. Порядок взимания экологического сбора установлен Правилами взимания экологического сбора, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 8 октября 2015 г. N 1073.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Учитывая это, сумма экологического сбора, подлежащая уплате экономическим субъектом, в бухгалтерском учете признается расходом.

Исходя из порядка взимания экологического сбора и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, сумма экологического сбора, начисляемая по мере выпуска в обращение соответствующих товаров, отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом.

В отчете о финансовых результатах сумма экологического сбора отражается в составе коммерческих расходов наряду с иными расходами на продажу.

Уплата экологического сбора и представление отчетности

Вид отчетности и платежа	Сроки сдачи отчетности/ уплаты экологического сбора	Субъект сдачи отчетности, уплаты экологического сбора
Представление декларации о количестве выпущенных в обращение на территории РФ товаров, упаковки товаров	Ежегодно, до 1 апреля года, следующего за отчетным периодом (календарный год)	Юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся производителями товаров, импортерами товаров
Представление отчетности о выполнении нормативов утилизации отходов от использования товаров	Ежегодно, до 1 апреля года, следующего за отчетным периодом (календарный год)	Отчетность представляется в отношении готовых товаров, включая упаковку, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, включенных в перечень готовых товаров, включая упаковку, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств: - производителями и импортерами товаров; - объединением (союзом) производителей и импортеров товаров
Представление расчета суммы экологического сбора и прилагаемых к нему документов	Ежегодно, до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом (календарный год)	Юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся производителями, импортерами товаров, в случае невыполнения нормативов утилизации
Уплата экологического сбора	Ежегодно, до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом (календарный год)	Юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся производителями товаров, импортерами товаров, в случае невыполнения нормативов утилизации

Постановление Правительства РФ от 24.12.2015 N 1417
"Об утверждении Положения о декларировании производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации, количества выпущенных в обращение на территории Российской Федерации за предыдущий календарный год готовых товаров, в том числе упаковки"

Постановление Правительства РФ от 08.12.2015 N 1342
"Об утверждении Правил представления производителями и импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, отчетности о выполнении нормативов утилизации отходов от использования таких товаров"

**ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 8 октября 2015 г. N 1073**

О ПОРЯДКЕ ВЗИМАНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО СБОРА

В соответствии со статьей 24.5 Федерального закона "Об отходах производства и потребления" Правительство Российской Федерации постановляет:

1. Утвердить прилагаемые Правила взимания экологического сбора.
2. Установить, что:
 - а) уплата экологического сбора и представление расчета суммы экологического сбора осуществляются в следующие сроки:
 - в 2015 году - до 15 октября 2015 г. (за 9 месяцев 2015 года);
 - в 2016 году - до 1 февраля 2016 г. (за октябрь, ноябрь, декабрь 2015 г.);
 - начиная с 2017 года ежегодно - до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом;
 - б) отчетным периодом по экологическому сбору (начиная с отчетности за 2016 год) признается календарный год.
3. Реализация полномочий, предусмотренных настоящим постановлением, осуществляется Федеральной службой по надзору в сфере природопользования в пределах установленной Правительством Российской Федерации предельной численности ее работников, а также бюджетных ассигнований, предусмотренных Службе в федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и плановый период на руководство и управление в сфере установленных функций.

Председатель Правительства
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

ст. 24.5, Федеральный закон от 24.06.1998 N 89-ФЗ (ред. от 31.12.2017) "Об отходах производства и потребления" {КонсультантПлюс}

Статья 24.5. Экологический сбор

1. Экологический сбор относится к неналоговым доходам федерального бюджета.
2. Экологический сбор уплачивается производителями товаров, импортерами товаров по каждой группе товаров, группе упаковки товаров согласно перечню, указанному в пункте 2 статьи 24.2 настоящего Федерального закона, в срок до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом. В отношении упаковки товаров экологический сбор уплачивается производителями товаров, импортерами товаров в этой упаковке.

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПРИКАЗ**

от 7 июня 2017 г. N 85н

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРОГРАММЫ
РАЗРАБОТКИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2017 - 2019 ГГ. И О ПРИЗНАНИИ УТРАТИВШИМ СИЛУ ПРИКАЗА
МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 23 МАЯ
2016 Г. N 70Н "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРОГРАММЫ РАЗРАБОТКИ
ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2016 - 2018 ГГ."**

В соответствии со статьями 23, 26, частью 1 статьи 30 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2013, N 30, ст. 4084; 2014, N 45, ст. 6154) и подпунктом 5.2.21(3) Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; 2012, N 44, ст. 6027), по согласованию с Центральным банком Российской Федерации приказываю:

1. Утвердить прилагаемую программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг.
2. Признать утратившим силу приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. N 70н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг." (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 26 мая 2016 г., регистрационный номер 42294).

Министр
А.Г.СИЛУАНОВ

Согласовано
Центральный банк Российской Федерации
Первый заместитель Председателя
Центрального банка Российской Федерации
23.05.2017 Д.В.ТУЛИН

Утверждена
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 7 июня 2017 г. N 85н

ПРОГРАММА
РАЗРАБОТКИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2017 - 2019 ГГ.

№ п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта	Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета	Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)
1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета					
1.1	Запасы	представлено	II кв. 2017 г.	2019	Фонд "НРБУ "БМЦ" <1>
1.2	Нематериальные активы	представлено	II кв. 2017 г.	2019	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.3	Аренда	II кв. 2017 г.	III кв. 2017 г.	2020	Минфин России
1.4	Основные средства	представлено	IV кв. 2017 г.	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.5	Незавершенные капитальные вложения	III кв. 2017 г.	IV кв. 2017 г.	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.6	Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты) <2>	III кв. 2017 г.	I кв. 2018 г.	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.7	Документы и документооборот в бухгалтерском учете	IV кв. 2017 г.	I кв. 2018 г.	2020	Минфин России
1.8	Бухгалтерская отчетность	I кв. 2018 г.	II кв. 2018 г.	2020	СРО РСА <3>
1.9	Некоммерческая деятельность	II кв. 2018 г.	III кв. 2018 г.	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.10	Доходы	II кв. 2018 г.	IV кв. 2018 г.	2020	НП "ИПБ России" <4>
1.11	Расходы	II кв. 2018 г.	IV кв. 2018 г.	2020	НП "ИПБ России"
1.12	Финансовые инструменты	IV кв. 2018 г.	II кв. 2019 г.	2021	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.13	Добыча полезных ископаемых	I кв. 2019 г.	IV кв. 2019 г.	2021	Фонд "НСФО" <5>
1.14	Участие в зависимых организациях и совместная деятельность	II кв. 2019 г.	III кв. 2019 г.	2021	Минфин России
2. Внесение изменений в положения по бухгалтерскому учету					

2.1	Изменения в ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" <6>	представлено	II кв. 2017 г.	2019	Минфин России
2.2	Изменения в ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" <7>	IV кв. 2017 г.	I кв. 2018 г.	2019	Минфин России
2.3	Изменения в ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи" <8>	I кв. 2018 г.	II кв. 2018 г.	2020	Минфин России
2.4	Изменения в ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности" <9>	II кв. 2018 г.	III кв. 2018 г.	2020	Минфин России

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: ФАКТЫ И КОММЕНТАРИИ

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н внесен ряд изменений в Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н. Главные цели изменений - упорядочение процедуры формирования учетной политики организации, активизация применения МСФО при выработке учетной политики организации, а также приведение норм ПБУ 1/2008 в соответствие с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Изменения в ПБУ 1/2008 вступают в силу с 6 августа 2017 г.

ОПРЕДЕЛЕНО СООТНОШЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ РАЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В соответствии с частью 2 статьи 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. Исходя из этого ПБУ 1/2008 дополнено указанием на то, что организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями.

Вместе с тем согласно части 14 статьи 21 Федерального закона "О бухгалтерском учете" экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. В связи с этим в ПБУ 1/2008 уточнено, что в случае, когда утвержденные основным обществом стандарты бухгалтерского учета обязательны к применению его дочерним обществом, последнее формирует свою учетную политику исходя из стандартов бухгалтерского учета основного общества.

УТОЧНЕН АЛГОРИТМ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Исходя из части 3 статьи 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета организация делает выбор из числа способов, допускаемых федеральными стандартами бухгалтерского учета.

На основе обобщения и анализа правоприменительной практики приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнен алгоритм формирования учетной политики организации. В новой редакции ПБУ 1/2008 предусмотрены процедуры формирования учетной политики организации для следующих случаев:

- 1) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает один способ бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;
- 2) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает несколько допустимых способов бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;
- 3) федеральный стандарт бухгалтерского учета не содержит допустимые способы бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета.

В первом случае учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. Иначе, в учетную политику организации включается именно тот способ ведения бухгалтерского учета, который предусмотрен соответствующим федеральным стандартом бухгалтерского учета.

Во втором случае организация выбирает из всех допускаемых федеральным стандартом способов ведения бухгалтерского учета тот, который обеспечивает формирование качественной информации о конкретном объекте бухгалтерского учета. Данный выбор должен производиться организацией на основе критериев, установленных ПБУ 1/2008. В общем случае такими критериями являются установленные ПБУ 1/2008 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.

В третьем случае организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу. При разработке способа ведения бухгалтерского учета она должна исходить из требований законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов и основываться на установленных ПБУ 1/2008 допущениях и требованиях к учетной политике. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н введена последовательность использования различных источников. В качестве источника первой очереди применяются Международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) по аналогичным вопросам. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам. Если же организация не находит соответствующие решения в стандартах, то она должна руководствоваться рекомендациями в области бухгалтерского учета, принимаемыми согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Кроме того, в третьем случае организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, может разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, руководствуясь исключительно требованием рациональности. В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

УРЕГУЛИРОВАН ПОРЯДОК ОТСТУПЛЕНИЯ ОТ ОБЩЕГО АЛГОРИТМА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

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. При этом речь идет об исключительных случаях. В этих случаях и при соблюдении всех следующих условий организация вправе отступить от общего порядка формирования учетной политики. ПБУ 1/2008 установлены следующие условия:

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.

В этой связи 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 федерального стандарта бухгалтерского учета, 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.

Введено право организации унифицировать учетную политику по МСФО и по российским правилам

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н введено право организации формировать учетную политику с учетом требований МСФО.

Такое право предоставлено организациям, которые раскрывают: консолидированную финансовую отчетность, которая согласно Федеральному закону "О консолидированной финансовой отчетности" составляется в соответствии с МСФО, или

составленную по МСФО финансовую отчетность организации, не создающей группу (см. часть 5 статьи 2 Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности").

Данные организации при формировании учетной политики могут руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Это, в частности, означает, что если применение какого-то способа ведения бухгалтерского учета, предусмотренного федеральным стандартом бухгалтерского учета, 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.

В описанном случае в отношении каждого непримененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, 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 федеральным стандартом бухгалтерского учета, и описать, каким образом это требование будет нарушено.

УТОЧНЕНО СОДЕРЖАНИЕ ТРЕБОВАНИЯ РАЦИОНАЛЬНОСТИ

Согласно ПБУ 1/2008 одним из требований к учетной политике организации является требование рациональности. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнено содержание этого требования. Учетная политика организации 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).

УТОЧНЕН ПОРЯДОК РЕТРОСПЕКТИВНОГО ОТРАЖЕНИЯ ПОСЛЕДСТВИЙ ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Согласно ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете, как правило, ретроспективно. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнено, что ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка не только по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток", но и (или) остатка по другим статьям бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату (ранее - входящий остаток по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период).

Введена обязанность раскрывать досрочное применение федеральных стандартов бухгалтерского учета

Нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету устанавливает дату введения его в действие для обязательного применения соответствующими организациями. Вместе с тем в нем может быть предусмотрена возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления даты обязательного применения. В последнем случае введение в действие правил бухгалтерского учета происходит в два этапа. На первом этапе правила могут применяться организациями добровольно. На втором этапе они становятся обязательными для применения.

Для случая добровольного досрочного применения нормативного правового акта по бухгалтерскому учету введено следующее требование:

если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация, воспользовавшаяся такой возможностью, обязана раскрыть данный факт в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отменена обязанность раскрывать в отчетности отдельные факты

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н исключены два требования о раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

требование раскрывать факт неприменения утвержденного и опубликованного, но еще не вступившего в силу нормативного правового акта по бухгалтерскому учету, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за тот период, в котором должно начаться применение его (ранее - организация была обязана раскрывать это в своей отчетности);

требование объявлять изменения учетной политики на год, следующий за отчетным (ранее - организация была обязана раскрывать это в своей отчетности).

Уточнен ряд норм Положения

Ряд норм ПБУ 1/2008 приведен в соответствие с Федеральным законом "О бухгалтерском учете":

в пункте 8 примеры организационно-распорядительной документации, которой оформляется принятая организацией учетная политика, дополнены таким видом документов как стандарты (ранее - приказы, распоряжения);

в пункте 10 уточнено, что применение разработанного организацией нового способа ведения бухгалтерского учета конкретного объекта бухгалтерского учета должно приводить к повышению качества информации о таком объекте (ранее - более достоверному представлению фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшей трудоемкости учетного процесса без снижения достоверности информации);

в пункте 17 уточнено, что раскрытию подлежат принятые организацией способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения этой организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств (ранее - способы, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности);

в пункте 24 исключено упоминание того, что пояснительная записка входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внесены следующие терминологические уточнения:

термин "государственные (муниципальные) учреждения" заменен термином "организации государственного сектора";

термин "положения по бухгалтерскому учету" заменен термином "федеральные стандарты бухгалтерского учета".

Департамент регулирования
бухгалтерского учета,
финансовой отчетности
и аудиторской деятельности
Минфина России

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-84/2017-КпР
"ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АКТИВЫ ДЛЯ ПРОДАЖИ"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 23.06.2017)

Описание проблемы

Организация приняла решение о реализации основного средства. Процесс реализации занимает продолжительное время.

В этой связи возникает вопрос о классификации данных объектов в балансе организации.

Решение

1. Организация классифицирует объект основных средств как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования при единовременном удовлетворении критериям, установленным МСФО (IFRS) 5:

- а) объект должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии;
- б) продажа объекта планируется исключительно на обычных условиях при продаже таких объектов;

в) продажа объекта должна быть высоковероятной (имеют место со стороны организации активные меры по поиску покупателя и выполнению плана по продаже, активные действия по продаже актива по цене, которая является обоснованной);

г) имеет место ожидание, что продажа данного объекта будет осуществлена в течение одного года с даты классификации, за исключением случаев, установленных МСФО (IFRS) 5;

д) действия, требуемые для выполнения плана по продаже объекта, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны.

2. В бухгалтерской (финансовой) отчетности указанные объекты с момента признания их в качестве предназначенных для продажи отражаются в балансе отдельной статьей в составе оборотных активов, например "Внеоборотные (долгосрочные) активы, предназначенные для продажи".

3. Объекты, классифицированные в качестве предназначенных для продажи, в бухгалтерской (финансовой) отчетности показываются по наименьшей сумме из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

01.08.2017

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-82/2017-КнР
"ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЕДИНИЦ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
В СОСТАВЕ КОМПЛЕКСНЫХ ОБЪЕКТОВ"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 26.05.2017)

Описание проблемы

У организации имеются объекты, представляющие функционально единые комплексы, состоящие из отдельных устройств, приспособлений, механизмов и оборудования (далее - комплексные ОС). При этом составные элементы таких комплексных ОС имеют различную стоимость и сроки полезного использования (далее - СПИ). Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат методики выбора единицы бухгалтерского учета основных средств.

В этой связи вопрос:

каковы основные принципы определения единицы учета в составе комплексных основных средств?

Решение

1. Актив со сроком полезного использования выше обычного операционного цикла или свыше 12 месяцев признается основным средством при одновременном соблюдении следующих условий:

- существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение продолжительного периода;

- сумма понесенных затрат или приравняемая к ней величина может быть определена.

2. Единицей учета основных средств является существенная часть стоимости основных средств, в отношении которой может быть определен самостоятельный продолжительный период поступления будущих экономических выгод и, соответственно, срок полезного использования.

3. В целях проведения инвентаризации основных средств организация может компоновать (объединять или разделять) единицы учета основных средств в инвентарные объекты - обособленные объекты имущества, удобные для проверки их фактического наличия.

4. В ряде случаев комплексное ОС приобретает как актив в целом и организация не имеет информации о фактической стоимости отдельных единиц учета в его составе. Первоначальная стоимость отдельных единиц учета комплексного ОС представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания. В этом случае фактическая стоимость остальных единиц учета комплексного ОС может быть определена расчетным путем с применением профессионального суждения учетных и производственных служб в соответствии с условиями признания, указанными в п. 6 ПБУ 6/01.

18.07.2017

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-81/2017-КП
"НЕЗАВЕРШЕННЫЕ ЭКСПЛУАТИРУЕМЫЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 26.05.2017)

Описание проблемы

У организации существуют объекты, которые начинают эксплуатироваться до того, как будут завершены все работы, предусмотренные проектно-сметной документацией, договорами подряда и т.д. (далее - незавершенные эксплуатируемые объекты) и/или не получены разрешительные на ввод объекта документы.

Указанные выше объекты могут давать некоторый объем готовой продукции в результате промышленного использования до завершения всех работ.

В этой связи возникает вопрос:

квалификации и учета незавершенных эксплуатируемых объектов.

Решение

1. Незавершенные эксплуатируемые объекты учитываются в составе основных средств, если данные объекты отвечают условиям признания основных средств в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01.

2. Амортизация эксплуатируемых незавершенных объектов начисляется в общеустановленном порядке начиная с месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

18.07.2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-80/2017-КПР
"НОУ-ХАУ И ПАТЕНТЫ В СОСТАВЕ ОБОРУДОВАНИЯ"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 26.05.2017)

Описание проблемы

Организация строит производственную линию для выпуска новой продукции. С этой целью организация покупает неисключительные права пользования на ноу-хау, а также патенты на данное производство (далее - патенты).

Ноу-хау и патенты являются необходимыми для строительства и эксплуатации данной производственной линии. Стоимость производственной линии превышает стоимость данных патентов и лицензий.

В этой связи возникает вопрос:

каким образом отражаются в отчетности затраты на покупку ноу-хау и патентов - в составе объекта основных средств или в составе нематериальных активов?

Решение

1. Организация должна определить, могут ли ноу-хау и патенты приносить экономические выгоды отдельно от линии или они могут приносить экономические выгоды организации только в составе данной линии.

2. В случае если ноу-хау и патенты могут приносить экономические выгоды только в составе производственной линии, затраты на их покупку следует учитывать в составе затрат строящегося основного средства.

3. В случае если ноу-хау и патенты могут приносить экономические выгоды организации отдельно от производственной линии, затраты на их покупку подлежат учету в составе объектов нематериальных активов.

18.07.2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-79/2017-ОК ТОРГ
"УЧЕТ ПРЕФЕРЕНЦИЙ, ПОЛУЧАЕМЫХ ОТ ПОСТАВЩИКОВ"
(УТВЕРЖДЕНА 01.03.2017)

Описание проблемы

Организация приобретает у поставщика по договору поставки продукцию.

В рамках исполнения обязательств по договору поставки поставщиком организации предоставляются следующие виды скидок, бонусов (далее - преференции):

мотивационные скидки - скидки, предоставляемые за оказание организацией поставщику сопутствующих услуг по рекламе данной продукции (например, размещение товара на первой линии магазина или организация присутствия продукции в магазине в определенном объеме и в течение определенного промежутка времени);

денежные бонусы за определенное количество (объем) приобретенной продукции и определенное количество (объем) реализованной продукции;

денежные компенсации, направленные на возмещение убытка от реализации определенного вида товара (рекламные акции или снижение продажной цены с определенной целью);

другие виды преференций.

В этой связи вопрос:

каков порядок учета преференций у покупателя?

Решение

Преференции, предоставляемые поставщиками, уменьшают себестоимость приобретаемых товаров.

В связи с тем что, как правило, все преференции носят ретроспективный характер, величина преференции до момента фактического предоставления определяется с учетом вероятности ее получения на основе оценки суммы в соответствии с имеющейся практикой и договорными условиями.

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р 63/2015
"МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ ОТ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ"
(ПРИНЯТА КОМИТЕТОМ ПО РЕКОМЕНДАЦИЯМ ОТ 24.04.2015)

Описание проблемы

В результате ликвидации (в т.ч. частичной), проводимой при выбытии, реконструкции, модернизации основного средства, остаются материальные ценности, которые могут быть проданы или использованы в деятельности организации.

В этой связи возникают вопросы:

- 1) в качестве какого актива учитывать извлеченные материальные ценности;
- 2) по какой стоимости и в какой момент их признавать;
- 3) куда подлежит списанию стоимость ликвидируемого основного средства;
- 4) как признавать финансовый результат от данных операций?

1. Настоящая Рекомендация применяется в равной степени как к материальным ценностям, получаемым при демонтаже и разборке объекта основных средств, так и к самому объекту основных средств или его составным частям в случае, если такой объект или его составные части продаются по окончании эксплуатации целиком без разборки. Соответственно, термин "материальные ценности от ликвидации основного средства" применяется в равной степени ко всем указанным объектам. Однако настоящая Рекомендация не применяется к материальным ценностям, которые организация намерена дальше использовать в качестве основных средств.

2. Материальные ценности от ликвидации (в т.ч. частичной) основного средства, предназначенные для продажи, оцениваются (за исключением случая, указанного в п. 6 настоящей Рекомендации) по предполагаемой стоимости их продажи, уменьшенной на сумму предполагаемых затрат, необходимых для демонтажа и разборки основного средства с целью извлечения (получения) ценностей из ликвидируемого объекта, доведения их до готовности к продаже и осуществления продажи (далее - чистая стоимость продаж), но не выше остаточной стоимости ликвидируемого основного средства.

3. Материальные ценности от ликвидации основного средства приходятся одновременно со списанием основного средства на наиболее позднюю из двух дат - дату принятия решения об изменении модели получения будущих экономических выгод от использования либо дату прекращения эксплуатации. При этом ценности приходятся за счет остаточной стоимости основного средства. Величина, на которую остаточная стоимость основного средства превышает чистую стоимость продажи ценностей, списывается на расходы текущего периода. Указанный расход классифицируется для целей отчета о финансовых результатах как расход от выбытия основных средств.

4. Затраты на демонтаж и разборку основного средства с целью извлечения (получения) ценностей из ликвидируемого объекта, доведение их до готовности к продаже относятся на увеличение их стоимости, но не выше чистой стоимости продажи, актуализированной на момент фактического осуществления указанных затрат. Затраты на ликвидацию основного средства, не связанные с извлечением (получением) предполагаемых к продаже ценностей, списываются на расходы текущего периода как расход от выбытия основных средств.

5. Материальные ценности от ликвидации основного средства признаются в составе оборотных активов. В бухгалтерском балансе указанные ценности до их продажи классифицируются (за исключением случая, указанного в п. 6 настоящей Рекомендации) как отдельный вид оборотного актива, детализирующий группу статей "Запасы", с наименованием, например, "Материальные ценности от выбытия основных средств" или "Бывшие основные средства к продаже". Прибыль или убыток от продажи таких ценностей для целей отчета о финансовых результатах относится на увеличение (уменьшение) доходов или расходов от выбытия основных средств в составе прочих доходов (расходов).

6. В случае если материальные ценности от ликвидации основного средства аналогичны материально-производственным запасам организации и могут использоваться в качестве таковых в ее обычной деятельности, эти ценности признаются в составе соответствующего класса материально-производственных запасов. При этом их первоначальной стоимостью считается стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле, но не выше суммы списываемой стоимости ликвидируемого основного средства, увеличенной на сумму фактических затрат на его демонтаж, разборку с целью извлечения (получения) ценностей и доведение до состояния, пригодного к использованию. Дальнейший учет и отражение в отчетности таких материальных ценностей, включая признание финансовых результатов от их продажи, осуществляются в общем порядке, как и других материально-производственных запасов, полученных обычным путем.

Статья 54.1. НК РФ

Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

(введена Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ)

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@

**О РЕКОМЕНДАЦИЯХ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА**

Федеральная налоговая служба в связи со вступлением в силу статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), введенной Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 163-ФЗ), а также в целях формирования единого подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами (далее - налогоплательщиками) пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, направляет Рекомендации.

Введенная Законом N 163-ФЗ статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования "агрессивных" механизмов налоговой оптимизации.

Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

Налоговым органам следует учитывать, что статья 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем, при применении положений указанной статьи действуют применяемые налоговыми органами законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств.

Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V-1, V-2 НК РФ.

Следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом.

В соответствии с пунктом 2 статьи 2 Закона N 163-ФЗ положения пункта 5 статьи 82 НК РФ (в редакции данного Федерального закона) применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу Закона N 163-ФЗ, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу Закона N 163-ФЗ.

Таким образом, понятия, отраженные в Постановлении Пленума N 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Закона N 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона.

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт статьи 54.1 НК РФ.

Так, пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Данные положения следует применять в случае доказывания умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неуплате (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом. При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

Характерными примерами такого "искажения" являются: создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения; создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения). К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика.

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны указывать обстоятельства, свидетельствующие о возможности влияния проверяемого налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности, манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по сделкам (операциям), искусственного создания условий для исполнения налоговых предпочтений.

При этом установление умысла не может сводиться к простому перечислению всех сделок (операций), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, и приведению анализа возможности влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности. Необходимо указывать конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

При взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии. Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

Таким образом, налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств: существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога; потери бюджета.

Согласно пункту 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 указанной статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих двух условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Налоговым органам следует учитывать, что пункт 2 указанной статьи содержит условия, только при соблюдении которых у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам, то есть установление факта нарушения налогоплательщиком данных условий является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов. При этом налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если имеются доказательства наличия у налогоплательщика основной цели совершения сделки (операции) - неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора), и (или) подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если материалы проверки свидетельствуют, что товар (работа, услуга) исходят от иного лица, а не от заявленного контрагента).

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

В подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Таким образом, в рамках применения положений подпунктов 1 и 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ налоговому органу следует доказывать, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии (при выявлении фактов несоблюдения условий, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ), и (или), что сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом, и налогоплательщик использовал формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) (при выявлении фактов несоблюдения условий, установленных в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиций хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций.

Налоговые органы должны проверять реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное

спорной сделкой (операцией), выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно. В этих случаях налоговые органы должны эффективно использовать такие механизмы как: получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции); проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств; сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий); инвентаризация имущества; анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.); истребование документов (информации), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие. Для целей установления фактов выполнения налогоплательщиком работ, услуг собственными силами основным доказательством может являться информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц проверяемого налогоплательщика, занятых на производстве; истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, лиц, осуществляющих технический надзор; выявления иных, "непроблемных", контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

Налоговый орган не должен ставить перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков налоговым органом необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций). По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений налогоплательщика и ответственных лиц по установленным противоречиям. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов.

При проведении допросов лиц, числящихся подписантами первичных документов, налоговым органам необходимо реализовывать свое право на изъятие образцов почерка для дальнейшего проведения почерковедческой экспертизы.

Доказательства фальсификации документов, представляемых налогоплательщиком, могут использоваться только с учетом того, что проведение экспертизы не может рассматриваться как самостоятельное и достаточное доказательство налогового нарушения.

Кроме того, пункт 3 статьи 54.1 НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Данные критерии закреплены в статье 54.1 НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.

Настоящее письмо не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные рекомендации налоговым органам имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам, следственным органам и судам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Одновременно Федеральная налоговая служба поручает Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации (за исключением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Алтай) довести настоящие рекомендации до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
ПИСЬМО**

от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@

**О НАПРАВЛЕНИИ
МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ В ХОДЕ НАЛОГОВЫХ
И ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЮЩИХ
ОБ УМЫСЛЕ В ДЕЙСТВИЯХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА,
НАПРАВЛЕННОМ НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ)**

Федеральная налоговая служба в соответствии с пунктом 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" настоящим письмом направляет методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), согласованные со Следственным комитетом Российской Федерации.

Одновременно сообщается, что данные методические рекомендации направлены Следственным комитетом Российской Федерации по системе следственных органов письмом от 03.07.2017 N 242/3-32-2017.

Управлениями Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и обеспечить его применение.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

ОБ ИССЛЕДОВАНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ ФАКТОВ УМЫШЛЕННОЙ НЕУПЛАТЫ ИЛИ НЕПОЛНОЙ УПЛАТЫ СУММ НАЛОГА (СБОРА)

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

1. Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа - это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа - это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов Следственного комитета требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных. Налоговым органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом рекомендаций сотрудников следственного органа по результатам предварительного ознакомления с материалами налоговых проверок подходить к вопросу квалификации действий налогоплательщиков по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

В соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговым и следственным органам необходимо учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные.

Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, к налоговому правонарушению привела низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации, однако согласно сложившейся практике не могут быть правомерными основаниями невиновности организации личностные и профессиональные обстоятельства сотрудников организации, что в итоге влечет, например, налоговую ответственность в виде штрафа размером 20% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 3 статьи 122 Кодекса, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном "дроблении" бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Таким образом, первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Использование подставных лиц (фирмы-однодневки) происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать. Например, между поставщиком и покупателем есть несколько посредников, и один из них имеет яркие и однозначные признаки фирмы-однодневки, в том числе не уплачивает налоги. Эта схема приведена на официальном сайте ФНС России в качестве одного из способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и находится по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/. В таких случаях налоговому органу необходимо установить принадлежность фирмы-однодневки (поставщику или покупателю) и доказать это.

4. Вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 настоящей статьи, не признаются контролируруемыми следующие сделки:

(в ред. Федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ)

7) сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

Вопрос: О налоге на прибыль при предоставлении (получении) беспроцентного займа.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО
от 23 марта 2017 г. N 03-03-РЗ/16846

Департамент налоговой и таможенной политики сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что по долговым обязательствам любого вида доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки, если иное не установлено статьей 269 Кодекса.

По долговым обязательствам любого вида, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с настоящим Кодексом контролируруемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса, если иное не установлено статьей 269 Кодекса (абзац третий пункта 1 статьи 269 Кодекса).

Так, согласно абзацам первому - третьему пункта 1.1 статьи 269 Кодекса по долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с Кодексом контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе:

признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса;

признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса.

При несоблюдении условий, установленных абзацами первым - третьим пункта 1.1 статьи 269 Кодекса, по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с Кодексом контролируемым сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса.

Необходимо отметить, что с 01.01.2017 сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 статьи 105.14 Кодекса, не признаются контролируруемыми (подпункт 7 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса).

Таким образом, в случае совершения сделки по предоставлению (получению) беспроцентного займа (исходя из ставки 0 процентов), не признаваемой контролируемой в соответствии с Кодексом, положения абзаца третьего пункта 1 и пункта 1.1 статьи 269 Кодекса не применяются.

Что касается дохода от беспроцентного пользования заемными средствами, то необходимо отметить, что в соответствии со статьей 41 Кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" Кодекса.

Порядок определения материальной выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа главой 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса не установлен.

Следовательно, материальная выгода, полученная организацией от беспроцентного пользования заемными средствами, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Директор Департамента
А.В.САЗАНОВ
23.03.2017

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
ПИСЬМО
от 23 марта 2017 г. N СА-4-7/5401

Федеральная налоговая служба в связи с выходом Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017, а также принятием Решения Верховного Суда РФ от 01.02.2016 N АКПИ15-1383 об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145 "О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации" отменяет письмо от 13.01.2014 N ОА-5-13/20дсп@ о согласовании разделов актов налоговых проверок в части контроля за ценообразованием для целей налогообложения, а также письмо от 27.04.2015 N СА-4-7/7164@.

Одновременно Федеральная налоговая служба указывает на необходимость учитывать в работе вышеуказанный Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, а также письмо Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.АРАКЕЛОВ

ОБЗОР ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ДЕЛ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАЗДЕЛА V.1 И СТАТЬИ 269 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1. Налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно разделу V.1 НК РФ и по общему правилу не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями.

Установив специальные процедуры проведения данного вида контроля (сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку), НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 Кодекса, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, в том числе сделки, по которым объем доходов не превышает установленные статьей 105.14 НК РФ суммовые критерии.

При этом, в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

2. Если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, в этих целях налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли), предусмотренные главой 14.3 Кодекса.

Так, возможность использования рыночных цен, определенных с учетом статьи 105.3 Кодекса, в качестве основы для определения налоговой базы предусмотрена главой 21 НК РФ "Налог на добавленную стоимость" - в целях исчисления этого налога при совершении товарообменных операций, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, оплате труда в натуральной форме (пункт 2 статьи 154 Кодекса), главой 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" - в целях исчисления этого налога при безвозмездном получении имущества, работ или услуг, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме (пункт 8 статьи 250 и пункты 4 - 6 статьи 274 Кодекса).

3. По общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

КАК УЧИТЫВАТЬ ПРОЦЕНТЫ ПО КОНТРОЛИРУЕМОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ (ПРАВИЛО "ТОНКОЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ")?

Заем или кредит может признаваться контролируемой задолженностью, если заимодавцем или обеспечителем является иностранная организация, иностранный гражданин или их взаимозависимое лицо (п. 2 ст. 269 НК РФ).

Пример. Ситуации, когда задолженность может признаваться контролируемой

1. Заимодавец - иностранная компания или иностранный гражданин, прямо или косвенно владеющий более чем 25% уставного капитала заемщика.

2. Заимодавец - гражданин Италии. Он владеет 51% уставного капитала швейцарской компании, которой принадлежит 51% уставного капитала французской фирмы. Эта французская фирма владеет 51% уставного капитала российской организации - заемщика. Заимодавец и заемщик входят в цепочку взаимозависимых лиц, где доля прямого участия каждого предыдущего лица в последующей организации превышает 50%.

3. Заем получен от лица, взаимозависимого по пп. 1 - 3, 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ с иностранной компанией или иностранным гражданином из п. п. 1 и 2 примера.

4. Поручитель, гарант или залогодатель по займу - лицо из п. п. 1 - 3 примера.

Если сумма контролируемой задолженности без учета некапитализируемых процентов превышает собственный капитал заемщика более чем в три раза, то проценты учитываются в налоговых расходах по нормативу (правило "тонкой капитализации") (Письма Минфина от 23.06.2016 N 03-03-06/1/36454, от 28.04.2014 N 03-08-05/19764). Под собственным капиталом понимается сумма показателя строки 1300 "Итого по разд. III" баланса и величины задолженности заемщика по налогам (п. п. 3, 4 ст. 269 НК РФ, Письмо Минфина от 07.03.2013 N 03-03-06/1/6908).

Норматив рассчитывается на последнее число каждого квартала. Сумма займа в валюте переводится в рубли по курсу ЦБ на эту же дату, а проценты в иностранной валюте - по курсу на последнее число каждого месяца, за который они начислены (п. п. 8, 10 ст. 272 НК РФ).

Сначала посчитайте коэффициент капитализации по формуле (п. 4 ст. 269 НК РФ, Письмо Минфина от 23.06.2016 N 03-03-06/1/36454):

$$\text{коэффициент капитализации} = \frac{\text{Собственный капитал} \times \text{Доля участия иностранного лица в уставном капитале заемщика}}{3}$$

Посчитайте норматив, т.е. сумму процентов, которую можно учесть в налоговых расходах (п. п. 4, 5 ст. 269 НК РФ):

$$\text{Сумма процентов, учитываемая в расходах} = \frac{\text{Фактически начисленная сумма процентов в рублях}}{\text{коэффициент капитализации}}$$

Если величина собственного капитала организации отрицательна, коэффициент капитализации, а значит, и сумма процентов, учитываемая в расходах, будут равны нулю (Письмо Минфина от 26.06.2017 N 03-08-05/40069).

Сумма процентов, которую вы не можете учесть в налоговых расходах, признается дивидендами в пользу иностранного лица. При их выплате удержите с них налог на прибыль или НДФЛ по ставке 15% (если не применяется международное соглашение об избежании двойного налогообложения) (п. 3 ст. 224, пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ, Письма Минфина от 24.05.2017 N 03-03-РЗ/31710, от 14.03.2017 N 03-08-05/14396).

Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации процентов по контролируемой задолженности российской организации.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО
от 24 мая 2017 г. N 03-03-РЗ/31710

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел обращение и сообщает следующее.

На основании подпункта 3 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) доходы иностранной организации, полученные по долговым обязательствам российских организаций, не связанные с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Учитывая положения пункта 1 статьи 310 НК РФ и абзаца 2 пункта 2 статьи 287 НК РФ, при ежемесячной выплате процентов по долговому обязательству российской организация обязана исчислить и удержать соответствующие суммы налога на прибыль не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации.

В случае если в силу пункта 2 статьи 269 НК РФ задолженность перед иностранной организацией отвечает признакам контролируемой задолженности, а также соответствует требованиям пункта 3 статьи 269 НК РФ, то в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль включается предельный размер процентов, рассчитанный в соответствии с пунктом 4 статьи 269 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 269 НК РФ предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов по контролируемой задолженности, исчисляется налогоплательщиком на последнее число каждого отчетного (налогового) периода.

При этом на основании пункта 6 статьи 269 НК РФ положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с пунктом 4 статьи 269 НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранному лицу, указанному в подпункте 1 пункта 2 статьи 269 НК РФ.

Организация, выплачивающая указанные дивиденды, в соответствии с пунктом 2 статьи 310 НК РФ, является налоговым агентом и удерживает с исчисленной суммы дивидендов налог на прибыль в соответствии с пунктом 6 статьи 275 НК РФ.

Учитывая указанное, налоговый агент обязан удержать и перечислить соответствующую сумму налога на прибыль с суммы превышения начисленных процентов над предельными процентами, признаваемой дивидендами. При этом если суммы процентов по долговому обязательству были выплачены ранее расчета положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, то, учитывая, что такое превышение определяется налогоплательщиком на отчетную дату, обязанность налогового агента по перечислению соответствующих сумм налога возникает на отчетную дату.

Дополнительно сообщается, что на основании пункта 5.9.11 Постановления Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" по вопросам заполнения налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, утвержденного Приказом ФНС России от 02.03.2016 N ММВ-7-3/115@ "Об утверждении формы налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в электронной форме", рекомендуем обратиться в ФНС России.

Директор Департамента
А.В.САЗАНОВ
24.05.2017

Резерв по сомнительным долгам в налоговом учете

Напишите в учетной политике, что ведете учет с применением резерва (Письмо Минфина от 11.12.2015 N 03-03-06/1/72636).

Резерв рассчитывайте на последнее число каждого квартала. Включайте в него только сомнительные долги: с просрочкой более 90 дней - полностью, от 45 до 90 дней - в размере половины долга. Долги учитывайте с НДС (п. 4 ст. 266 НК РФ, Письмо Минфина от 03.08.2010 N 03-03-06/1/517).

Если у вашей компании есть встречные обязательства перед должником, в резерв включайте только разницу между дебиторской и кредиторской задолженностью. Так, если контрагент должен вам 200 000 руб., а вы ему - 50 000 руб., резервируйте 150 000 руб. (Письмо Минфина от 20.06.2017 N 03-03-РЗ/38289).




Сумма резерва ограничена. Она не может превышать наибольшую из двух величин - 10% выручки за отчетный период или 10% выручки за прошлый год (п. 4 ст. 266 НК РФ).

Рассчитав резерв впервые, полностью включите его в расходы. После этого безнадежную дебиторскую задолженность списывайте за счет резерва, то есть уменьшайте на нее резерв. И только если резерва не хватит, остаток долга включайте в расходы. Это касается любых безнадежных долгов, включая те, по которым резерв вы не создавали (Письмо Минфина от 17.07.2012 N 03-03-06/2/78).

Резерв, рассчитанный на каждую следующую отчетную дату, сравните с остатком резерва. Если новый резерв больше, разницу включите в расходы. Если меньше - в доходы (п. 5 ст. 266 НК РФ).

На конец года резерв считайте так же. Отличается только лимит - 10% выручки за текущий год. Если в будущем году резерв создавать не будете, остаток включите в доходы 31 декабря (п. 4 ст. 266 НК РФ).

В декларации по налогу на прибыль:

- 1  расходы на отчисления в резерв включите в строку 200;
- 2  доходы, если резерв на отчетную дату оказался меньше его остатка, - в строку 100;
- 3  безнадежную задолженность, не покрытую резервом и напрямую списанную в расходы, - в строки 302 и 300.

Вопрос: О списании долгов, признанных безнадежными, в целях налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 24 ноября 2017 г. N 03-03-06/1/77995

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и сообщает, что по вопросам о порядке определения сомнительного долга при наличии у налогоплательщика встречного обязательства для целей исчисления налога на прибыль организаций следует руководствоваться позицией Департамента, изложенной в письме от 20.06.2017 N 03-03-РЗ/38289. Ознакомиться с указанным письмом можно на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в сети Интернет в разделе "Деятельность"/"Налоговые отношения"/"Разъяснения Минфином России законодательства Российской Федерации о налогах и сборах по наиболее актуальным запросам налогоплательщиков"/"Налогообложение прибыли организации".

Одновременно сообщаем, что согласно пункту 5 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии со статьей 266 Кодекса, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

По мнению Департамента, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, то любой долг, признанный безнадежным в соответствии со статьей 266 Кодекса, независимо от того, участвовал он в формировании соответствующего резерва или нет, подлежит списанию за счет суммы созданного резерва.

Заместитель директора Департамента

А.А.СМИРНОВ

24.11.2017

С 1 января 2018 года:

Статья 266. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам

1. 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. При наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом. При наличии задолженностей перед налогоплательщиком с разными сроками возникновения таких задолженностей на кредиторскую задолженность налогоплательщика производится начиная с первой по времени возникновения. (в ред. Федеральных законов от 06.06.2005 N 58-ФЗ, от 30.11.2016 N 401-ФЗ, от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Учет налогового убытка (статья 283 НК РФ)

Налоговый убыток - это отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми при расчете налога на прибыль (п. 8 ст. 274 НК РФ).

Этот убыток можно перенести на будущее, т.е. уменьшить на его сумму налогооблагаемую прибыль любых следующих отчетных (налоговых) периодов (п. 2 ст. 283 НК РФ). До 2017 г. переносить убыток можно было максимум 10 лет, следующих за годом, в котором он получен.

Нельзя перенести на будущее убыток по некоторым видам деятельности, облагаемым налогом по ставке 0% (п. 1 ст. 283 НК РФ).

Сумма переносимого убытка, которую вы хотите списать в текущем отчетном (налоговом) периоде, не может превышать 50% суммы налогооблагаемой прибыли, полученной за этот период (п. 2.1 ст. 283 НК РФ). До 2017 г. такого ограничения по сумме не было.

Документальное подтверждение убытка

Первичные документы, подтверждающие сумму убытка, надо хранить в течение всего срока переноса убытка плюс еще четыре года после окончания года, в котором убыток был полностью списан (пп. 8 п. 1 ст. 23, п. 4 ст. 283 НК

РФ). Это надо делать и тогда, когда правильность расчета суммы убытка была подтверждена выездной налоговой проверкой (Письмо Минфина от 25.05.2012 N 03-03-06/1/278).

Отражение убытка в декларации по налогу на прибыль (Приложение N 4 к Листу 02)

Сумма убытка, полученного по итогам текущего года, отражается в декларации по налогу на прибыль за этот год:

- 1 по строке 060 Листа 02;
- 2 по строке 160 Приложения N 4 к Листу 02.

При переносе убытка на его сумму уменьшается налогооблагаемая прибыль отчетного (налогового) периода, отраженная (п. п. 1.1, 5.5, 9.3 Порядка заполнения декларации):

- 1 по строке 100 Листа 02 декларации;
- 2 по строке 140 Приложения N 4 к Листу 02 декларации, которое заполняется только в декларации за 1 квартал и за год.

Переносимый убыток прошлых лет в декларации по налогу на прибыль за текущий отчетный (налоговый) период отражается так (п. п. 1.1, 5.5 Порядка заполнения декларации).

Показатель (руб.)	Где отражается в декларациях текущего года, на который переносится убыток		
	за первый отчетный период (1 квартал)	за промежуточные отчетные периоды (полугодие, 9 месяцев)	за налоговый период (год)
Убытки, полученные в предшествующие 10 лет	по строкам 010 - 130 Приложения N 4 к Листу 02	не отражается (Приложение N 4 к Листу 02 не заполняется)	по строкам 010 - 130 Приложения N 4 к Листу 02
Убыток, учитываемый в расходах текущего периода	1) по строке 110 Листа 02; 2) по строке 150 Приложения N 4 к Листу 02	по строке 110 Листа 02	1) по строке 110 Листа 02; 2) по строке 150 Приложения N 4 к Листу 02
Остаток убытков, учтенных в текущем году	не отражается	не отражается	по строке 160 Приложения N 4 к Листу 02

Если убыток получен и по итогам года, на который вы переносили убыток прошлых лет, то убыток текущего года увеличивает остаток убытков и отражается в годовой декларации (п. п. 5.2, 9.4 Порядка заполнения декларации):

- 1 в составе показателя строки 160 Приложения N 4 к Листу 02;
- 2 по строке 060 Листа 02 (отрицательное значение показывайте со знаком минус).

Резерв на оплату отпусков

На основании абз. 1 п. 1 ст. 324.1 НК РФ те налогоплательщики, которые решили формировать резерв на оплату отпусков, в своей учетной политике для целей налогообложения должны отразить:

- способ резервирования;
- предельную сумму отчислений в резерв;
- ежемесячный процент отчислений в резерв.

Абзац 2 п. 1 ст. 324.1 НК РФ обязывает организацию составить специальный расчет (смету), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков. В предполагаемую годовую сумму расходов включают и взносы на обязательное социальное страхование, начисленные с этих расходов.

Процент отчислений в резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Таким образом, резерв формируется с учетом страховых взносов. Поэтому суммы взносов, которые организация начислит при выплате отпускных, также следует списывать за счет резерва (абз. 4 п. 5 ст. 252 НК РФ, Письмо Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/4/116).

Таким образом, чтобы сформировать резерв на оплату отпусков, вам необходимо сделать следующее.

1. Определить предполагаемую сумму расходов на оплату труда с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование (без учета отпускных) за год.

Напомним, что расходами на оплату труда являются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, участвующие в расчете среднего заработка (ст. 139 ТК РФ).

При расчете этого показателя надо учитывать такой момент.

На основании п. 21 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся выплаты в пользу работников, не состоящих в штате организации (кроме индивидуальных предпринимателей), за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда).

В то же время отпуск таким лицам не положен, поскольку трудовое законодательство на них не распространяется (ст. 11 ТК РФ).

Таким образом, при планировании размера расходов на оплату труда за год суммы, которые вы предполагаете выплачивать внештатникам, учитывать не надо.

2. Рассчитать предельную сумму отчислений в резерв.

Этот показатель соответствует сумме отпускных с учетом страховых взносов, которую вы предполагаете выплатить в течение года (абз. 2 п. 1 ст. 324.1 НК РФ).

Напомним, что при исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском. При этом трудовое законодательство не устанавливает максимальной продолжительности основного и дополнительного оплачиваемого отпусков (ст. 120 ТК РФ).

Поэтому сумму предполагаемых отпускных за год надо определять с учетом возможных расходов на оплату дополнительных отпусков независимо от общей продолжительности отпуска (см. также Письма Минфина России от 24.09.2010 N 03-03-06/1/617, от 13.07.2010 N 03-03-06/2/125).

3. Определить ежемесячный процент отчислений в резерв.

Данный показатель рассчитывается как отношение предполагаемой суммы отпускных за год с учетом страховых взносов (результат действия (2)) к предполагаемой сумме расходов на оплату труда за год с учетом страховых взносов (результат действия (1)), т.е. по формуле:

$$П = (ОГ + СВ) / (РОТГ + СВ) \times 100,$$

где ОГ - предполагаемая сумма отпускных за год;

РОТГ - предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год;

СВ - взносы на обязательное социальное страхование, начисленные на указанные выплаты (взносы 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).

4. Составить специальный расчет (смету) и определить сумму ежемесячных отчислений в резерв.

В смете надо отразить перечисленные выше показатели (результаты действий (1) - (3)), а также порядок расчета ежемесячных отчислений в резерв.

Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется по формуле:

$$СОМ = (РОТМ + СВ) \times П,$$

где РОТМ - фактические расходы на оплату труда за соответствующий месяц;

СВ - взносы на обязательное социальное страхование, начисленные на эти выплаты;

П - ежемесячный процент отчислений в резерв (результат действия (3)).

Отчисления в резерв на оплату отпусков включаются в состав расходов на оплату труда (п. 24 ст. 255 НК РФ). Такие отчисления признаются в расходах ежемесячно (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Инвентаризация резерва на конец года:

Так, на основании п. 4 ст. 324.1 НК РФ резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из:

- количества дней неиспользованного отпуска;

- средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка);

- обязательных отчислений страховых взносов.

Таким образом, по состоянию на 31 декабря вам необходимо сделать следующее.

1. Посчитать, сколько дней отпусков, запланированных на текущий год, работники фактически не использовали.

2. Определить среднюю дневную сумму расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск.

Этот показатель рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 N 922.

3. Рассчитать сумму расходов на оплату не использованных в текущем году отпусков (с учетом страховых взносов).

Для этого надо применить формулу:

$$СРОНО = (ДНО \times СДРОТ) + СВ,$$

где СРОНО - сумма расходов на оплату неиспользованных отпусков;

ДНО - количество дней неиспользованных отпусков (результат действия (1));

СДРОТ - средняя дневная сумма расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск (результат действия (2));

СВ - суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование, начисленные на получившуюся величину (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).

Сумма начисленного в текущем году резерва, которая соответствует величине расходов на оплату неиспользованных отпусков (результат действия (3)), представляет собой остаток резерва, который можно перенести на следующий год. Но такой перенос возможен, только если в следующем году вы будете создавать резерв на оплату отпусков.

В противном случае всю сумму фактического остатка резерва надо включить в состав внереализационных доходов текущего налогового периода (п. 5 ст. 324.1, п. 7 ст. 250 НК РФ, Письма Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 (направлено для сведения Письмом ФНС России от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@), от 06.06.2012 N 03-03-10/62, от 20.03.2012 N 03-03-06/1/131).

Отметим также, что, поскольку неиспользованные дни отпуска за конкретный календарный год могут быть определены только по состоянию на последний день этого года, уточнять остаток резерва в течение года нет необходимости (Письма МНС России от 18.08.2004 N 02-5-11/142@, УМНС России по г. Москве от 15.09.2004 N 26-12/60128).

4. Выяснить, остались ли у вас неиспользованные суммы резерва.

Этот показатель представляет собой разницу между суммой начисленного резерва и суммой фактических расходов на оплату использованных в течение года отпусков (с учетом страховых взносов) и на предстоящую оплату не использованных в текущем году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом страховых взносов) (Письма Минфина России от 09.07.2004 N 03-03-05/2/46, МНС России от 15.03.2004 N 02-5-10/13, УМНС России по г. Москве от 27.05.2004 N 26-12/36389, Постановления Президиума ВАС РФ от 26.04.2005 N 14295/04, ФАС Северо-Западного округа от 02.08.2004 N А56-49757/03).

Следовательно, посчитать недоиспользованную сумму резерва на конец календарного года можно по формуле:

$$НСР = СНР - (СРОИО + СРОНО),$$

где НСР - неиспользованная сумма резерва;

СНР - сумма начисленного в текущем году резерва;

СРОИО - сумма расходов на оплату использованных в текущем году отпусков;

СРОНО - сумма расходов на оплату не использованных в текущем году отпусков (иными словами, остаток резерва, который может быть перенесен на следующий год).

В случае выявления неиспользованной суммы резерва ее надо учесть в составе внереализационных доходов текущего налогового периода (абз. 2 п. 3 ст. 324.1 НК РФ, Письма Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 (направлено для сведения Письмом ФНС России от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@), от 06.06.2012 N 03-03-10/62, от 20.03.2012 N 03-03-06/1/131).

Вопрос: О заполнении разд. 2 и 2.1 декларации по налогу на имущество организаций.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
ПИСЬМО
от 5 сентября 2017 г. N БС-4-21/17595@

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение ПАО по вопросу порядка заполнения форм налоговой отчетности по налогу на имущество организаций, утвержденных приказом ФНС России от 31.03.2017 N ММВ-7-21/271@ "Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения" (далее - приказ N ММВ-7-21/271@), и направляет следующие рекомендации.

1. По вопросу порядка заполнения строк с кодами 010, 020, 030 раздела 2.1 налоговой декларации по налогу на имущество организаций

Согласно подпункту 3 пункта 6.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на имущество организаций, утвержденного приказом N ММВ-7-21/271@ (далее - Порядок), строка с кодом 030 (инвентарный номер) раздела 2.1 налоговой декларации заполняется в случае отсутствия информации по строке с кодом 010 (кадастровый номер) или строке с кодом 020 (условный номер) раздела 2.1 налоговой декларации.

При этом по строке с кодом 020 раздела 2.1 налоговой декларации может указываться условный номер объекта недвижимости, в том числе присвоенный в соответствии с Инструкцией о порядке присвоения при проведении государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним объектам недвижимого имущества условных номеров, которым в установленном законодательством Российской Федерации порядке не присвоен кадастровый номер (утверждена приказом Минюста России от 08.12.2004 N 192), или в соответствии с Порядком присвоения при проведении государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним объектам недвижимого имущества условных номеров, которым в установленном законодательством Российской Федерации порядке не присвоен кадастровый номер (Приложение N 2 к приказу Минэкономразвития России от 23.12.2013 N 765).

В случае отсутствия информации по строке с кодом 010 или строке с кодом 020 раздела 2.1 налоговой декларации и при отсутствии условного номера объекта недвижимости по строке с кодом 030 (инвентарный номер) раздела 2.1 налоговой декларации указывается инвентарный номер.

КонсультантПлюс: примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: Приказ Минфина России N 91н имеет дату 13.10.2003, а не 13.10.2010.

При этом в качестве инвентарного номера может заполняться инвентарный номер, присвоенный объекту недвижимости в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2010 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств", либо инвентарный номер объекта недвижимости, присвоенный органами технической инвентаризации при проведении технического учета, технической инвентаризации (например, в соответствии с приказом Минэкономразвития России от 17.08.2006 N 244 "Об утверждении формы технического паспорта объекта индивидуального жилищного строительства и порядка его оформления организацией (органом) по учету объектов недвижимого имущества", в соответствии с приказом Госстроя России от 26.08.2003 N 322 "Об утверждении Правил проведения государственного технического учета и технической инвентаризации комплекса сооружений городской сети кабельного телевидения", в соответствии с приказом Госстроя России от 29.12.2000 N 308 "Об утверждении порядка составления комплекта документов по технической инвентаризации имущественных комплексов, составляющих системы газоснабжения Российской Федерации, а также других объектов недвижимого имущества в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 04.12.2000 N 921 "О государственном техническом учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства").

2. По вопросу порядка заполнения строки с кодом 040 раздела 2.1 налоговой декларации по налогу на имущество организаций

Согласно пункту 6.2 Порядка по строке с кодом 040 "Код ОКОФ" раздела 2.1 формы налоговой декларации указывается код объекта недвижимого имущества в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов.

Предусмотренный формат заполнения строки с кодом 040 раздела 2.1 налоговой декларации имеет 12 разрядов и соответствует структуре кода, принятой в Классификаторе ОК 013-2014 (XXX.XX.XX.XX.XXX).

При этом согласно пункту 2.4 Порядка заполнение полей налоговой декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо начиная с первого (левого) знако-места.

Если для указания какого-либо показателя не требуется заполнения всех знако-мест соответствующего поля, в незаполненных знако-местах в правой части поля проставляется прочерк.

Учитывая изложенное, в случае заполнения раздела 2.1 налоговой декларации в отношении основных средств, кодирование которых было осуществлено девятизначными кодами по Классификатору ОК 013-94, рекомендуется заполнять строки с кодами 040 с учетом указанных положений пункта 2.4 Порядка, без учета разделителей в виде точек.

3. По вопросу порядка заполнения строки с кодом 270 раздела 2 налоговой декларации по налогу на имущество организаций

В соответствии с подпунктом 16 пункта 5.3 Порядка по строке с кодом 270 раздела 2 налоговой декларации отражается остаточная стоимость всех учтенных на балансе основных средств по состоянию на 31 декабря налогового периода, за исключением остаточной стоимости имущества, не облагаемого налогом по подпунктам 1 - 7 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.Л.БОНДАРЧУК
05.09.2017

Новое с 2018 года

ВАЛЮТНЫЙ КОНТРОЛЬ И ВАЛЮТНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ (173-ФЗ)

Федеральный закон от 14.11.2017 N 325-ФЗ

"О внесении изменений в статьи 19 и 23 Федерального закона "О валютном регулировании и валютном контроле" и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях"

Резидентов обязали отчитываться о конкретных сроках получения на свои счета валютной выручки

В целях исполнения требования о репатриации иностранной валюты и валюты РФ в договорах (контрактах), заключенных между резидентами и нерезидентами при осуществлении внешнеторговой деятельности, должны быть указаны сроки исполнения сторонами обязательств по договорам (контрактам). В настоящее время резиденты обязаны представлять уполномоченным банкам информацию об ожидаемых максимальных сроках получения от нерезидентов на свои счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты РФ и исполнения нерезидентами обязательств по таким контрактам.

Также Законом, в числе прочего:

расширен перечень оснований, при наличии которых уполномоченные банки отказывают в осуществлении валютной операции (это, в частности, совершение запрещенных валютных операций между резидентами, а также нарушение любых актов валютного законодательства РФ), при этом решение об отказе будет сообщено лицу в письменной форме не позднее 1 рабочего дня со дня его вынесения;

определено, что выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции руководители и другие работники организаций, совершившие административные правонарушения, предусмотренные статьей 15.25 КоАП РФ ("Нарушение валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования"), несут административную ответственность как должностные лица;

уточнены размеры административного штрафа, в том числе за незаконные валютные операции, невыполнение резидентом обязанности по получению на счета иностранной валюты;

установлена дисквалификация от 6 месяцев до 3 лет для должностных лиц, ранее подвергнутых административному наказанию за аналогичные нарушения по отдельным видам нарушений валютного законодательства, предусмотренных статьей 15.25 КоАП РФ;

предусмотрено, что административный штраф может выражаться в сумме денежных средств, кратной размеру ключевой ставки (а не ставки рефинансирования Банка России) от суммы денежных средств, зачисленных на счета в уполномоченных банках с нарушением установленного срока;

Федеральный закон вступает в силу по истечении ста восьмидесяти дней после дня его официального опубликования.

Налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ)

ст. 149, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2017) {КонсультантПлюс}

2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

.25) утратил силу с 1 января 2018 года. - Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ;

ст. 161, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2017) {КонсультантПлюс}

8. При реализации на территории Российской Федерации налогоплательщиками (за исключением налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога) сырых шкур животных, а также лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов налоговая база определяется исходя из стоимости реализуемых товаров, определяемой в соответствии со статьей 105.3 настоящего Кодекса, с учетом налога.

Налоговая база, указанная в абзаце первом настоящего пункта, определяется налоговыми агентами, если иное не установлено настоящим пунктом. Налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) товаров, указанных в абзаце первом настоящего пункта, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные налоговые агенты обязаны исчислить расчетным методом и уплатить в бюджет

соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные настоящей главой.

При реализации товаров, указанных в абзаце первом настоящего пункта, налогоплательщики-продавцы, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, и лица, не являющиеся налогоплательщиками, в договоре, первичном учетном документе делают соответствующую запись или проставляют отметку "Без налога (НДС)".

В случае установления факта недостоверного проставления налогоплательщиком - продавцом товаров, указанных в абзаце первом настоящего пункта, в договоре, первичном учетном документе отметки "Без налога (НДС)" обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на такого налогоплательщика - продавца товаров.

Статья 171. Налоговые вычеты

1. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Статья 166. Порядок исчисления налога

3.1. При реализации товаров, указанных в абзаце первом пункта 8 статьи 161 настоящего Кодекса, сумма налога налогоплательщиками-продавцами не исчисляется, за исключением случаев, предусмотренных абзацами седьмым и восьмым пункта 8 статьи 161, подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, а также при реализации указанных товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При реализации товаров, указанных в абзаце первом пункта 8 статьи 161 настоящего Кодекса, сумма налога исчисляется налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 настоящего Кодекса.

(п. 3.1 введен Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Статья 171. Налоговые вычеты

3. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные в соответствии со статьей 173 настоящего Кодекса налоговыми агентами, указанными в пунктах 2, 3 и 6 статьи 161 настоящего Кодекса, а также исчисленные налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального закона от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Положения настоящего пункта применяются при условии, что товары (работы, услуги), имущественные права были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, для целей, указанных в пункте 2 настоящей статьи, и при их приобретении он уплатил налог в соответствии с настоящей главой либо исчислил налог в соответствии с абзацем вторым пункта 3.1 статьи 166 настоящего Кодекса.

По экспорту и связанным с ним услугам, работам можно отказываться от нулевой ставки НДС

В ст. 164 НК РФ внесены поправки, позволяющие отказаться от применения ставки 0% при реализации товаров, вывезенных в процедуру экспорта, а также при выполнении в отношении таких товаров некоторых видов работ или услуг. К ним относятся в том числе:

- услуги по международной перевозке товаров;
- работы и услуги, выполняемые и оказываемые организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов по транспортировке, перевалке или перегрузке нефти и нефтепродуктов;
- услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа.

Чтобы отказаться от нулевой ставки, нужно подать в инспекцию заявление. Срок подачи - не позднее 1-го числа квартала, с которого юрлицо планирует платить НДС по ставке 10% или 18%. Отказ возможен на срок не менее года. При этом отказаться от нулевой ставки по какой-то конкретной операции нельзя.

Для вывоза товаров в процедуру реэкспорта установлена ставка 0%

Согласно поправкам в пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ, нулевая ставка применяется к реэкспорту товаров в следующих случаях:

- реэкспорт заявляется после процедуры переработки на таможенной территории, свободной таможенной зоны или свободного склада;
- вывозятся продукты переработки, отходы или остатки, полученные при переработке товаров, помещенных под процедуру переработки на таможенной территории;
- вывозятся товары, изготовленные из товаров, помещенных под процедуру свободной таможенной зоны или свободного склада.

Для применения нулевой ставки нужно представить в инспекцию пакет документов, в том числе:

- оригинал или копию внешнеторгового контракта;
- оригинал или копию таможенных деклараций;
- копии транспортных и товаросопроводительных документов.

Подтверждать ставку 0% по зарубежным посылкам можно документами об оплате и декларацией CN 23

Если товары пересылаются в международных почтовых отправлениях, для подтверждения нулевой ставки в налоговые органы нужно сдавать оригиналы или копии документов, подтверждающих фактическую оплату товара покупателем, а также:

Вступили в силу поправки, касающиеся компаний, у которых есть облагаемые и не облагаемые НДС операции

В п. 4 ст. 170 НК РФ внесены следующие уточнения:

- выполнение правила 5 процентов позволяет, как и прежде, принимать "входной" НДС к вычету в полном объеме. Однако при этом обязательно нужно вести раздельный учет;
- закреплено, что правило 5 процентов не работает, когда товар используется только в не облагаемых НДС операциях. Ранее такую точку зрения высказывали Минфин, ФНС и ВС РФ.

Изменения в части получения субсидий с 2018 года (пункт 2.1 статья 170 НК) :

- 1) При приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) за счет субсидий и/или бюджетных инвестиций из бюджетов любых уровней не подлежат вычету суммы входного НДС, предъявленные продавцами (исполнителями) либо уплаченные при ввозе в РФ.
- 2) Если бюджетные субсидии и инвестиции будут получать, к примеру, акционерные общества в обмен на пакет акций, переданных государству, то они не будут иметь право вычета входного НДС, предъявленного продавцами товаров (работ, услуг), оплаченных за счет бюджетных средств.

3) При получении бюджетных субсидий или инвестиций надо вести отдельный учет сумм входного НДС по товарам (работам, услугам, основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам), приобретаемым за счет таких субсидий и инвестиций.

4) Входной НДС (либо налог, уплаченный при ввозе) можно будет учесть в расходах при расчете налога на прибыль, в случае если стоимость самих приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) учитывается в налоговых расходах (в том числе через амортизацию).

5) Если же отдельного учета входного НДС не будет, то такие суммы нельзя будет учесть в расходах при расчете налога на прибыль.

6) Если организация получит из бюджета субсидию или бюджетную инвестицию на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, имущественных прав), а также на возмещение затрат по уплате НДС при их ввозе в Россию, то принятый ранее к вычету входной НДС надо восстановить. Причем сделать это нужно будет независимо от того, были ли включены суммы НДС в такие субсидии или бюджетные инвестиции.

7) При частичном возмещении затрат из бюджета восстановить нужно лишь часть НДС, принятого ранее к вычету. Сделать это надо в периоде получения субсидий или бюджетных инвестиций. Восстановленные суммы учитываются в составе прочих расходов при расчете налога на прибыль.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (ГЛАВА 25 НК РФ)

Пункта 1 статьи 251 излагается в новой редакции:

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

3.4) в виде неустраиваемых участниками хозяйственного общества или товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества, восстановленных в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества;

3.5) в виде имущества (за исключением субсидий), полученного в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, управляющей компанией, которая является акционерным обществом, 100 процентов акций которого принадлежит Российской Федерации, и деятельность которой предусмотрена Федеральным законом от 29 декабря 2014 года N 473-ФЗ "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации";

(пп. 3.5 введен Федеральным законом от 03.04.2017 N 56-ФЗ)

3.6) в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленных в ходе проведенной налогоплательщиком инвентаризации имущества и имущественных прав;

(пп. 3.6 введен Федеральным законом от 18.07.2017 N 166-ФЗ)

3.7) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые получены в качестве вклада в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;

(пп. 3.7 введен Федеральным законом от 30.09.2017 N 286-ФЗ)

3.8) в виде прав на результаты интеллектуальной деятельности, созданные по заказу Фонда перспективных исследований и переданные безвозмездно лицам, указанным в пункте 1 части 2 статьи 9 Федерального закона от 16 октября 2012 года N 174-ФЗ "О Фонде перспективных исследований";

(пп. 3.8 введен Федеральным законом от 27.11.2017 N 344-ФЗ)

ПРАВИЛА РАСЧЕТА СОМНИТЕЛЬНОГО ДОЛГА УТОЧНЕНЫ (СТАТЬЯ 266 НК РФ)

В п. 1 ст. 266 НК РФ прописано, что в целях расчета сомнительного долга уменьшать дебиторскую задолженность на встречную кредиторскую задолженность нужно начиная с самой старой дебиторки.

НК РФ дополнен ст. 286.1 о снижении налога на прибыль на инвестиционный вычет. Рассмотрим основные моменты подробнее.

Инвестиционный вычет касается лишь основных средств, которые относятся к амортизационным группам с третьей по седьмую включительно (то есть со сроком полезного использования более трех лет, но до 20 включительно). Регион вправе ограничить состав таких объектов.

Право на вычет предоставляют регионы.

Отметим, что субъекты РФ вправе решить, какие категории налогоплательщиков не могут претендовать на вычет.

Применять вычет, также как и отказаться от него, допустимо лишь с начала налогового периода. Менять решение можно раз в три года, однако регион может установить иной срок.

Отметим, что применять вычет можно до 31 декабря 2027 года включительно.

Размер вычета

За счет суммы налога (авансового платежа), которые зачисляются в бюджеты субъектов, в текущем периоде можно списывать не более 90% затрат, которые формируют и изменяют первоначальную стоимость основных средств (кроме расходов на ликвидацию). При этом есть нюансы:

1) субъект может снизить этот размер;

2) за текущий период размер вычета не может быть больше предельной величины инвестиционного вычета, а остаток переносится на будущее.

Предельная величина инвестиционного вычета определяется так:

а) рассчитывается сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет субъекта за налоговый (отчетный) период (без учета вычета);

б) определяется сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет субъекта за налоговый (отчетный) период (без учета вычета) при условии применения ставки налога 5%. Величину этой ставки регион вправе изменить;

в) из первой полученной величины вычитается вторая. Это и есть предельная величина вычета.

Особенности применения вычета

Если организация планирует применять инвестиционный вычет, ей стоит обратить внимание и на следующие моменты:

1) вычет касается лишь суммы налога (авансового платежа), которые зачисляются в бюджеты субъектов по месту нахождения организации и местам нахождения ее подразделений;

2) оставшиеся 10% затрат, которые формируют и изменяют первоначальную стоимость основных средств (не считая затрат на ликвидацию), допустимо списать за счет федеральной части налога на прибыль. Она может снижаться до нуля;

3) вычет применяется в периоде, когда объект вводится в эксплуатацию или меняется его первоначальная стоимость;

4) инвестиционный вычет заменяет амортизацию;

5) применение вычета может привести к тому, что заключаемые сделки признают контролируруемыми;

6) если объект решено реализовать, то полученный доход не уменьшается на остаточную стоимость;

7) при реализации объекта до истечения срока полезного использования нужно восстановить суммы налога, не уплаченные из-за вычета, а также заплатить пени. Тогда доход от реализации можно уменьшить на первоначальную стоимость;

8) при проверке декларации, в которой заявлен инвестиционный вычет, налоговый орган вправе требовать пояснений о применении инвестиционного налогового вычета. Срок для ответа на такой запрос - 5 рабочих дней. Кроме того, налоговики могут истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета. Срок их представления - 10 рабочих дней.

9) решение о применении вычета нужно указать в учетной политике для целей налогообложения. Полагаем, если впоследствии организация решит отказаться от вычета, ей тоже нужно отразить это.

ЮРЛИЦА УЗНАЮТ ИЗ РЕГИОНАЛЬНЫХ ЗАКОНОВ, БУДЕТ ЛИ ЛЬГОТА ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО В 2018 ГОДУ

С 01.01.2018 движимое имущество III и последующих амортизационных групп (т. е. со сроком полезного использования свыше 3 лет), которое принято на учет с 01.01.2013, льготируется только в том случае, если соответствующая льгота установлена субъектом РФ (п. 1 ст. 381.1 НК РФ).

Если такая льгота не будет установлена, налог на имущество по этому движимому имуществу придется платить. По какой ставке – укажет региональный закон, но в любом случае – не выше 1,1% в 2018 году (п. 3.3 ст. 380 НК РФ в ред., действ. с 01.01.2018).