



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№3 | 2014

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Профессиональная ценность бухгалтерского учета
- Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов
- Налоговые проверки
- Методологические основы обеспечения качества учетной информации
- Аналитические признаки балансового моделирования в системе управленческого учета



Действительный член



2014 www.ipbr.org

Уважаемые читатели!



Одна из задач ИПБ России – помогать членам Института повышать свой профессиональный уровень. Этой цели, в частности, служит конгресс, который ИПБ России проводит ежегодно. В этом году конгресс состоится 27-28 ноября.



Уже сейчас ИПБ России составляет интересную и насыщенную программу, приглашает ведущих специалистов по бухгалтерскому учету и налогообложению для проведения семинаров, организует сопутствующую выставку. Приглашаем всех желающих!

Хоружий Людмила Ивановна,
президент ИПБ России

Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России



РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Главный редактор

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета-МСХА имени К.А. Тимирязева

Заместитель главного редактора

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, профессор, первый проректор, профессор кафедры экономики и финансов Института экономики и антикризисного управления

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Поволжского) федерального университета

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского (ННГУ)

ОВСИЙЧУК Мария Федоровна, докт. экон. наук, профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве РФ, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и финансов предприятия Московского государственного машиностроительного университета (МАМИ)

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов и кредита Заочного финансово-экономического института Северного (Арктического) федерального университета

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления

В ИПБ России

- 2 События
- 4 Профессиональная ценность бухгалтерского учета
В.Б. Ивашкевич
- 7 Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов
Р.И. Рябова
- 8 Налоговая декларация и порядок внесения в нее изменений
Р.И. Рябова
- 10 Налоговые проверки
Р.И. Рябова
- 13 Налог на добавленную стоимость: общие положения
Р.И. Рябова
- 18 Налоговая база и общие принципы ее определения
Р.И. Рябова
- 28 Налоговые вычеты и порядок их применения
Р.И. Рябова
- 33 Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации и раздельный учет
Р.И. Рябова
- 38 Определение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет
Р.И. Рябова

Бухгалтерский учет и отчетность

- 40 Методологические основы обеспечения качества учетной информации
М.Ф. Бычков, С.М. Концевая

Управленческий учет

- 43 Аналитические признаки балансового моделирования в системе управленческого учета
Н.А. Кручанова

СОБЫТИЯ

Заседание Группы развивающихся экономик

28-29 мая 2014 года в Москве состоялось седьмое заседание Группы развивающихся экономик Совета по МСФО, организованное Минфином России. В заседании участвовали члены Группы из Аргентины, Индии, Индонезии, КНР, Кореи, Саудовской Аравии, Южной Африки, а также вице-председатель Совета по МСФО Йен Макинтош.

Российскую Федерацию представляли: член Группы – директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России Л.З. Шнейдман, а также начальник отдела методологии бухгалтерского учета Минфина России И.Р. Сухарев и председатель Совета по стандартам финансовой отчетности Фонда «НСФО» А.О. Бирин. В качестве наблюдателей в заседании приняли участие представители Банка России, Межведомственной рабочей группы по применению МСФО при Минфине России, Фонда «НСФО», ИПБ России.

Основной темой заседания Группы стало применение метода долевого участия при составлении консолидированной

финансовой отчетности. Особое внимание было уделено определению корректной интерпретации метода долевого участия: является ли этот метод способом оценки инвестиций в зависимые и совместные компании или техническим приемом консолидации.

В ходе дискуссии рассматривались вопросы учета операций между инвестором и компанией, учитываемой методом долевого участия, учета убытков от обесценения инвестиции, превышающих ее балансовую стоимость. Участники заседания отмечали недостатки МСФО (IAS) 28 в части описания метода долевого участия, которые приводят к значительной вариативности трактовок и существенным различиям практики консолидации.

Результаты заседания будут использованы в работе Совета по МСФО. Следующее заседание Группы запланировано на декабрь 2014 года.

В преддверии этого заседания, 27 мая 2014 года, Минфин России провел круглый стол, посвященный регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности и применению МСФО в странах-участницах.

В мероприятии приняли участие члены Группы, руководство Совета по МСФО, представители российского профессионального и делового сообщества, федеральных органов исполнительной власти, научных кругов. ИПБ России на заседании и круглом столе представляли директор **Е.И. Копосова** и председатель комитета по МСФО **Д.А. Прокопович**.

Форум по отчетности бизнеса и экономическому развитию: новые модели отчетности для бизнеса

26 мая 2014 года Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) при поддержке Министерства финансов РФ провел в Москве форум по отчетности бизнеса и экономическому развитию «Новые модели отчетности



7-е заседание Группы развивающихся экономик Совета по МСФО.

БИЗНЕСА И ЭКОНОМИЧЕСКОМУ РАЗВИТИЮ: СТИ ДЛЯ БИЗНЕСА, 26 МАЯ 2014 ГОДА

conomic development:
May 2014



Форум по отчетности бизнеса и экономическому развитию.

для бизнеса». В форуме приняли участие представители ИСАЕВ, Минфина России, Минэкономразвития России, научного, профессионального и делового сообщества.

Программа форума состояла из обсуждения трех актуальных вопросов:

- новые модели отчетности для бизнеса;
- роль регулирования в отчетности бизнеса;
- роль профессии в отчетности бизнеса.

Л.И. Хоружий, президент ИПБ России, доктор экономических наук, профессор, рассказала о роли, которую играют профессиональные бухгалтеры в компаниях России. Она отметила, что профессиональные бухгалтеры помогают принимать сбалансированные управленческие решения, поскольку, с одной стороны, проявляют присущий профессии консерватизм, а с другой – являются проводником новых тенденций и находятся в постоянном процессе обучения и повышения квалификации.

«Членство в профессиональных организациях для специалистов дает возможность распространять лучший опыт и находить взаимопонимание с коллегами, в том числе из других стран, которые проходят ту же систему профессиональной подготовки и аттестации», – подчеркнула Л.И. Хоружий.

В рамках обсуждения роли регулирования в отчетности бизнеса член Президентского совета ИПБ России доктор экономических наук, профессор **В.В. Ковалев** предложил оценить возможности и риски при использовании регулирования для улучшения отчетности бизнеса.

В Госдуме прошло обсуждение основных направлений налоговой политики

15 мая 2014 года в Госдуме состоялись парламентские слушания, посвященные основным направлениям налоговой политики России на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. В рассмотрении приняли участие представители Госдумы, Минфина России, Счетной палаты РФ, ФНС России, Центрального Банка России, Правительства Москвы, делового сообщества, общественных организаций (в том числе ИПБ России).

Представляя основные направления налоговой политики, министр финансов А.Г. Силуанов сообщил, что главная задача налоговой политики – это стимулирование экономики. Основными направлениями являются:

- создание особых условий для территорий опережающего социально-экономического развития (Дальний Восток, Восточная Сибирь, Республика Хакасия, Красноярский край);
- стимулирование развития малого предпринимательства;
- борьба с уклонением от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций;
- улучшение инвестиционного климата;
- реформа налогообложения недвижимого имущества физических лиц и доходов от продажи ими имущества.

С полным текстом основных направлений налоговой политики можно ознакомиться на сайте Минфина России в разделе «Важная информация».

В ходе парламентских слушаний участники высказали ряд конструктивных замечаний, направленных на совершенствование налоговой политики.



Виталий Борисович Ивашкевич, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, докт. экон. наук

Профессиональная ценность бухгалтерского учета

В каждой профессии есть своеобразие, отличительные свойства и индивидуальная польза для общества, основания для того, чтобы ею заниматься. И в то же время существуют профессиональные требования, принципы и правила, которые необходимо соблюдать, выполняя соответствующую работу. В совокупности это составляет и выражает профессиональную ценность дела, которому посвящает себя человек. Поговорим о ценности профессии бухгалтера.

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует о том, что профессиональная ценность работы бухгалтера в условиях компьютеризации обработки экономической информации не только сохраняется, но и возрастает.

Профессия бухгалтера относится к числу наиболее распространенных. Она объединяет работников бухгалтерий предприятий, учреждений и организаций, аудиторов, ревизоров и других счетных работников. В нашей стране, по разным подсчетам, около 5 млн таких специалистов.

Чем занимаются бухгалтеры, знают или имеют представление многие, но о ценности их работы и ее результатов для общества, государства и каждого из нас, – далеко не все, даже работающие в бухгалтерии предприятия или в аудиторской организации. В результате время от времени появляются ничем не обоснованные утверждения о том, что в условиях современных информационных технологий бухгалтерский учет отмирает, а профессия бухгалтера может исчезнуть уже в ближайшие годы.

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует о том, что профессиональная ценность работы бухгалтера в условиях компьютеризации обработки экономической информации не только сохраняется, но и возрастает. Она зависит от характера деятельности профессионального бухгалтера, занимаемой должности и эффективности исполнения служебных обязанностей.

По классификации Международной федерации бухгалтеров (IFAC) различают работников бухгалтерии, работающих по найму и публично практикующих профессиональных бухгалтеров – аудиторов, консультантов, аутсорсеров,

не зависящих от руководства организации, которой они оказывают услуги. Бухгалтеры, ведущие учет непосредственно на предприятиях и в других экономических субъектах, существенно преобладают в общей численности специалистов по учету, анализу, ревизии и аудиту. Профессиональную ценность их труда следует рассматривать с позиций общественного признания его пользы и личностного подхода как условия жизни и развития интеллектуальной деятельности человека, работающего в бухгалтерии.

Ценность бухгалтерского дела для общества состоит прежде всего, в обеспечении едаиноного порядка, и соответственно, экономической дисциплины в народном хозяйстве. Именно поэтому государство в той или иной степени, главным образом через законодательные акты, участвует в организации и функционировании бухгалтерского учета в любой цивилизованной стране. Кроме того, ведение учета обеспечивает получение системной централизованно регулируемой информации для всех уровней управления (предприятия, организации, региона, отрасли).

Осуществление бухгалтерского учета непосредственно в организациях обеспечивает единый порядок и контроль законности совершаемых сделок и других фактов хозяйственной жизни, правильности начисления заработной платы персоналу, налогов и других обязательных платежей государству, расчетов с партнерами, дебиторами и кредиторами. Ценность

результатов работы бухгалтерии организации для общества состоит в том, что поскольку каждое предприятие, учреждение и другие виды экономических субъектов являются составной частью общей хозяйственной системы государства, данные бухгалтерского учета и отчетности представляют собой часть его информационной системы.

Их достоверность – обязательное требование объективности показателей общегосударственной, региональной и отраслевой статистики, позволяющей принимать экономически обоснованные решения на соответствующих уровнях управления. Нельзя забывать и о том, что данные бухгалтерского учета организаций служат основой для показателей международной статистики.

Здесь необходимо использовать единые принципы международных стандартов учета и финансовой отчетности. Они определяют требования к содержанию бухгалтерской информации и методологии формирования ее важнейших показателей. Соблюдение этих требований обеспечивает доверие к данным учета и финансовой отчетности со стороны заинтересованных пользователей, в том числе, иностранных.

Применение МСФО существенно расширяет возможности национальных систем бухгалтерского учета. Финансовая отчетность, сформированная в соответствии с международными стандартами, становится понятной представителям зарубежных деловых кругов. Им нужны согласованные методы бухгалтерского учета и оценки активов и пассивов, доходов и расходов, выявления и отражения в учете финансовых результатов деятельности. Методологической основой таких согласований являются принципы международных стандартов финансовой отчетности.

Организация бухгалтерского дела в соответствии с принципами МСФО является необходимым условием приобщения хозяйственной организации к международным рынкам капитала. Для этого требуется полная открытость, прозрачность деятельности компании перед инвесторами, достоверность учетной информации не только о величине полученных средств финансирования, но и об эффективности их использования.

Существующие стандарты бухгалтерского учета и отчетности требуют



первоочередного признания информационных потребностей собственников и инвесторов компании. Согласно им бухгалтерское дело призвано служить прежде всего их интересам.

При выборе того или иного методического или организационного решения постановки бухгалтерского учета необходимо исходить из того, чтобы полученная информация была полезна для контроля финансовой деятельности принадлежащего собственникам предприятия, обеспечивала эффективное взаимодействие корпоративных и индивидуальных собственников с менеджерами, ответственными за ведение бизнеса. Для инвесторов особую важность представляет информация о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций, на основе которых можно распоряжаться финансовыми вложениями, судить о способности предприятия выплачивать дивиденды.

Бухгалтерия должна дать информацию для контроля тем, кто обязан контролировать. В качестве средства контроля над процессами хозяйствования учет должен выявлять непроизводительные расходы и потери, отклонения от норм расходов, ненужные запасы товарно-материальных ценностей, всякого рода переплаты, неоправданные удорожания, факты бесхозяйственности и т.п. Главный бухгалтер организации в современных условиях призван быть основным консультантом директора по вопросам эффективности финансовой деятельности, главным контролером законности хозяйственных операций.

Бухгалтерия должна дать информацию для контроля тем, кто обязан контролировать.

Бухгалтерская профессия отличается тем, что требует сочетания высокоинтеллектуального труда с повышенными требованиями этических принципов честности, объективности в суждениях, должной тщательности и профессионального поведения.

Бухгалтерский учет как практическая деятельность ограничен рамками хозяйственной организации. Однако его данные широко используются в статистике всех уровней: организации, отрасли, народного хозяйства в целом. Точность и достоверность статистических показателей и сводок во многом зависят от качества работы бухгалтерии, а ее работники, составляя отчетность, одновременно выполняют важную государственную функцию. Ведь на основе обобщения этой отчетности определяются валовой внутренний и совокупный общественный продукт, показатели межотраслевых затрат и результатов на региональном и народнохозяйственном уровнях, исчисляются многие другие производные показатели.

Данные бухгалтерского учета – основа формирования любой другой экономической информации. Они широко используются в планировании, прогнозировании, экономическом анализе. Объясняется это тем, что бухгалтерия имеет дело с реальными ценностями, фактами действительности и отражает то, что есть на самом деле. Отражает на основе соответствующих документов, позволяющих установить ответственных лиц, время совершения хозяйственных операций, их количественные и качественные параметры. Данные первичных документов системно обобщаются с помощью двойной записи на счетах, а их итоги контролируются инвентаризацией имущества и финансовых обязательств.

Эти особенности формирования учетной информации обеспечили ей высокий авторитет у потребителей. Именно с данными бухгалтерии предпочитают иметь дело руководители организаций, инвесторы, поставщики, покупатели и кредиторы, налоговые, финансовые, банковские, судебные органы и иные заинтересованные учреждения и лица.

Особо актуальной за последнее время стала проблема организации и осуществления экономическими субъектами внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни¹. Значительную роль в этом контроле играет ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности.

Бухгалтеры способствуют эффективному и рациональному

использованию ресурсов, предотвращают нерациональные траты, непроизводительные расходы, обеспечивают сохранность принадлежащих предприятию активов и привлеченного для хозяйственной деятельности чужого имущества. Они контролируют соблюдение законодательства при совершении сделок и хозяйственных операций собственным персоналом и сторонними лицами и организациями. Вместе с аудиторами они обеспечивают необходимую для всех участников делового сообщества достоверность финансовой отчетности.

Инвесторы, кредиторы, работодатели, правительство и общественность в целом по данным этой отчетности в индивидуальном или сводном виде принимают решения, от которых зависит состояние экономики страны, финансовое положение организаций, которые имеют дело с данным предприятием. Без достоверных данных бухгалтерского учета невозможен эффективный финансовый менеджмент, налогообложение, осуществление всех основных функций управления. Они являются необходимым условием предоставления кредитов и займов, привлечения стороннего капитала отечественных и зарубежных инвесторов. Не будет преувеличением утверждение, что профессиональное исполнение обязанностей бухгалтеров и аудиторов в процессе их деятельности влияет на экономическое благосостояние общества и государства.

Ценность профессии непосредственно для человека обычно определяют величиной платы за выполняемую им работу. Это, несомненно, существенный, но недостаточный критерий оценки. Не меньшее значение имеет влияние профессии на развитие личности человека, образ его жизни и деятельности. Бухгалтерская профессия отличается тем, что требует сочетания высокоинтеллектуального труда с повышенными требованиями этических принципов честности, объективности в суждениях, должной тщательности и профессионального поведения. Все это дает основание бухгалтерам гордиться своей профессией и быть уверенными в том, что, несмотря на значительный прогресс в разработке и использовании современных информационных систем и технологий, она будет многие годы служить людям.

¹ Обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни установлена статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете».




Уважаемые читатели!

Мы начинаем цикл статей, посвященных налоговому администрированию, налогообложению и налоговому учету. Эти материалы можно использовать как для подготовки, так и для повышения профессионального уровня профессиональных бухгалтеров.

Раиса Ивановна Рябова, методолог ИПБ России

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам

в банке, наложением ареста на имущество налогоплательщика и банковской гарантией (ст. 72 НК РФ). Способы обеспечения и порядок их применения приведены в таблице. 

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Способ обеспечения	Порядок применения
Залог (ст. 73 НК РФ)	Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества
Поручительство (ст. 74 НК РФ)	В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке
Банковская гарантия (ст. 74.1 НК РФ)	Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Минфином России на основании сведений, полученных от Банка России.
Пеня (ст. 75 НК РФ)	Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Способ обеспечения	Порядок применения
	<p>Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.</p> <p>Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти. Пени могут быть начислены, если письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).</p> <p>Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме</p>
Приостановление операций по счетам в банках (ст. 76 НК РФ)	<p>Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету за исключением платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов и страховых взносов. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа не ранее вынесения решения о взыскании налога.</p> <p>Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может также приниматься в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. При наличии решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке, а также по счетам налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей, банки не вправе открывать им счета</p>
Арест имущества (ст. 77 НК РФ)	<p>Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.</p> <p>Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Арест имущества может быть полным или частичным.</p> <p>Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест</p>

Налоговая декларация и порядок внесения в нее изменений

Статья 80 НК РФ определяет налоговую декларацию как письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам

связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах,

Уточненная налоговая декларация представлена:	Условия освобождения от ответственности
После истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога	Уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки
После истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога	Уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок, приводящих к занижению суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени
	Уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога

об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Если по конкретному налогу предусмотрены отчетные периоды, то по окончании отчетного периода представляется расчет авансовых платежей.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, представляют декларации в электронной форме.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Сроки представления деклараций по конкретным налогам предусмотрены соответствующими главами Налогового кодекса РФ. Нарушение срока представления декларации влечет за собой привлечение к ответственности по статье 119 НК РФ.

Важно! При непредставлении либо несвоевременном представлении расчета авансовых платежей указанная статья не применяется. Это подтверждается постановлением Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – постановление

Пленума ВАС РФ № 57). В пункте 17 указанного постановления разъясняется, что установленной статьей 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй Налогового кодекса РФ.

Например, в главе 25 НК РФ предусмотрено представление налоговой декларации как по итогам налогового периода, так и по итогам отчетных периодов. Но санкции по статье 119 НК РФ можно применить только за несвоевременное представление декларации по итогам календарного года.

Согласно статье 81 НК РФ, при обнаружении ошибки в поданной декларации, которая привела к недоплате налога, налогоплательщик должен подать уточненную декларацию. В таблице приведены условия освобождения от ответственности при представлении уточненной декларации.

Статья 81 корреспондирует статья 54 НК РФ, согласно которой перерасчет налоговой базы и суммы налога осуществляется за тот налоговый период, в котором совершена ошибка (искажение).

Исправить ошибку в периоде ее выявления (без представления уточненной декларации) можно в двух случаях:

- если невозможно определить период совершения ошибки;
- если допущенные ошибки привели к излишней уплате налога.


Норма, позволяющая исправить ошибку, которая привела к переплате налога, в периоде ее выявления, введена с 2010 года и применяется в основном по налогу на прибыль. До 1 января 2010 года любые ошибки, период совершения которых известен, исправлялись только путем представления уточненной декларации (см. постановление Президиума ВАС РФ от 09.09.2008 № 4894/08).

Но и после 2010 года возможность исправить ошибку в периоде ее выявления ограничена:

- если в налоговом периоде, в котором совершена ошибка, был убыток (письмо Минфина России от 15.03.2010 № 03-02-07/1-105). В этом случае налоговая база приравнивается к нулю, и сумма налога равна нулю (переплата не возникает). В этом случае налогоплательщик вправе представить уточненную

декларацию с увеличенной суммой убытка в связи с увеличением расходов или уменьшением доходов;

- если истек трехлетний период со срока уплаты налога за налоговый период, в котором допущена ошибка. Прямо статья 54 НК РФ не содержит отсылки к пункту 7 статьи 78 НК РФ. Такая отсылка содержится в разъяснениях Минфина России (например, в письме от 07.12.2012 № 03-03-06/2/127).

Судебная практика по этому вопросу неоднозначна. ФАС Московского округа в постановлении от 03.07.2012 № А40-102301/11-75-423 подтвердил право налогоплательщика учесть расходы, не учтенные за пределами трехлетнего срока. А вот ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 13.06.2013 № Ф03-1887/2013 посчитал необоснованным признание таких расходов в периоде выявления ошибки. 

Налоговые проверки

В 2013-2014 годах вступил в силу ряд поправок в первую часть Налогового кодекса РФ, направленных на совершенствование налогового администрирования и налогового контроля. В частности, с одной стороны, эти поправки расширяют права налоговых органов при проведении налоговых проверок, с другой стороны – предоставляют дополнительные гарантии налогоплательщикам по защите своих прав.

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов (ст. 87 НК РФ):

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Камеральная налоговая проверка

Из статьи 88 НК РФ следует, что камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом

сообщается налогоплательщику с требованием представить *в течение пяти дней* необходимые пояснения или внести соответствующие исправления. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ.

Если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщик представит уточненную налоговую декларацию (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ в статью 88 НК РФ внесены поправки, вступившие в силу с 1 января 2014 года, которые расширили права налоговых органов при проведении камеральных проверок:

- законодательно закреплена практика действий налоговых органов в части истребования у налогоплательщика в ходе камеральной проверки пояснений при предоставлении налоговой декларации, в которой заявлен убыток;
- при предоставлении уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога к уплате

по сравнению с ранее представленной декларацией, налоговый орган также вправе требовать у налогоплательщика необходимые пояснения.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган к представленной уточненной налоговой декларации (расчете), в которой уменьшена сумма налога, а также размера полученного убытка, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

В статью 88 НК РФ введен новый пункт 8.3, согласно которому при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет, в которой уменьшена сумма налога или увеличена сумма полученного убытка, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

Выездная налоговая проверка

Согласно статье 89 НК РФ, выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. (Разъяснения по данному вопросу содержатся в письме ФНС России от 29.05.2012 № АС-4-2/8792).

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух

выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки установлены приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892 (ред. от 23.07.2012). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Указанное решение вручается руководителю проверяемого лица для ознакомления (приказ ФНС РФ от 06.03.2007 № ММ-3-06/106@).

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- 1) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки

Вид проверки	Составление акта	Вручение акта
Выездная проверка	В течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке	В течение пяти дней с даты этого акта он должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем)
Камеральная проверка при выявлении нарушений	В течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки	В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма

документы (ст. 93 НК РФ). Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования.

В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

В соответствии со статьей 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц,

располагающих документами (информацией) об этой сделке.

Оформление результатов налоговой проверки

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (ст. 100 НК РФ).

Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

Порядок вынесения решения регламентирован статьей 101 НК РФ. Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока для представления налогоплательщиком возражений по акту. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля.



Налог на добавленную стоимость: общие положения

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется главой 21 НК РФ, которая введена в действие с 2001 года. За прошедшее время эта глава неоднократно подвергалась изменениям. Очередные изменения внесены в отдельные статьи главы 21 НК РФ в 2014 году, в частности:

- статья 169 НК РФ дополнена пунктом 3.1, согласно которому лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности;
- изменена редакция подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ. С 2014 года при совершении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, не выставляются счета-фактуры. До 2014 года от обязанности составления счетов-фактур освобождались все налогоплательщики, осуществляющие операции с ценными бумагами, а также банки, страховщики и ряд других организаций по операциям, освобожденным от НДС;
- статья 170 НК РФ дополнена пунктом 4.1, в котором уточняется порядок определения пропорции, указанной в пункте 4 (с 1 апреля 2014 года);
- при определении стоимости услуг по предоставлению займа денежными средствами или ценными бумагами и по сделкам РЕПО, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма доходов в виде процентов, начисленных налогоплательщиком в текущем налоговом периоде (месяце);
- при определении стоимости ценных бумаг, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения учитывается сумма дохода

от такой реализации, определяемая как совокупная разница между ценой реализованных ценных бумаг, определяемой с учетом положений статьи 280 НК РФ, и расходами на приобретение и (или) реализацию этих ценных бумаг, определяемыми с учетом положений статьи 280 НК РФ, при условии, что такая разница является положительной. Если указанная разница является отрицательной, то она не учитывается при определении суммы чистого дохода;

- расширен перечень организаций, которые могут применять пункт 5 статьи 170 НК РФ. В этот перечень включены организаторы торговли (в том числе биржи), клиринговые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов.

Объект налогообложения НДС

Объектом налогообложения признаются (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом в целях главы 21 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ):

- операции, которые не признаются реализацией в соответствии с пунктом 3 статьи 39 НК РФ для любых налогов;
- операции, которые не признаются реализацией только для НДС (подп. 2 – 12 п. 2 ст. 146 НК РФ). Для целей исчисления НДС не признаются реализацией, в частности:
 - передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или, по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
 - передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
 - выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий;
 - выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации;
 - оказание услуг по предоставлению права проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам общего пользования федерального значения (платным участкам таких автомобильных дорог), осуществляемых в соответствии с договором доверительного управления автомобильными дорогами, учредителем которого является Российская Федерация, за исключением услуг, плата за оказание которых остается в распоряжении концессионера в соответствии с концессионным соглашением;
 - передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
 - операции по реализации земельных участков (долей в них);
 - передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
 - передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого

капитала некоммерческих организаций» и передача недвижимого имущества при расформировании целевого капитала;

- операции по реализации (передаче) имущества казны арендаторам – субъектам малого и среднего предпринимательства.

Место реализации товаров (работ, услуг)

Место реализации товаров определяется в соответствии со статьей 147 НК РФ. Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

- товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Место реализации работ и услуг определяется в соответствии с положениями статьи 148 НК РФ. Местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если (ст. 148 НК РФ):

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации, в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;
- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;
- услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;
- покупатель осуществляет деятельность на территории России и приобретает работы (услуги), поименованные в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

В подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ названы:

- передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;
- оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- предоставление персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

- сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- оказание услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом.

Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ, местом реализации работ, услуг, не предусмотренных подпунктами 1 – 4.1, 4.3 данного пункта, признается Российская Федерация, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Главой 21 НК РФ установлен большой перечень операций, освобождаемых от НДС. К ним относятся:

- операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России (ст. 149 НК РФ);
- ввоз товаров на территорию России (ст. 150 НК РФ).

От льгот, предусмотренных пунктом 3 статьи 149 НК РФ, налогоплательщик вправе отказаться, представив заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Такой отказ или приостановление возможны только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами пункта 3 статьи 149 НК РФ. Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Освобождение от налога операций, указанных в пункте 2 статьи 149 НК РФ, является обязательным.

Некоторые операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, производящих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации. Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями статьи 149 НК РФ не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Исключением являются услуги по реализации товаров (работ, услуг), указанные в пункте 2 статьи 156 НК РФ, по которым льгота распространяется и на услуги посредников:

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям,

аккредитованным в Российской Федерации (п. 1 ст. 149 НК РФ);

- реализация следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (подп. 1, п. 2 ст. 149 НК РФ);
- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);
- ритуальные услуги, работы (услуги) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ (подп. 8, п. 2 ст. 149 НК РФ));
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ (подп. 6, п. 3 ст. 149 НК РФ).

Если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), он обязан вести раздельный учет таких операций.

Налоговый период

Налоговым периодом по НДС является квартал. Декларация по этому налогу представляется в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. Это распространяется и на налоговых агентов, которые уплачивают налог в случаях, поименованных в статье 161 НК РФ. Налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги), облагаемые по ставке 0%, также представляют декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом (кварталом), в котором собран полный пакет документов (или в котором истек предельный срок для подтверждения нулевой ставки).

Налоговые ставки

Статьей 164 НК РФ предусмотрены три основные ставки НДС – 0, 10 и 18%, и две расчетные ставки – 10/110 и 18/118. При реализации предприятия как имущественного комплекса применяется ставка 15,25%.

Согласно пункту 1 указанной статьи налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации, в частности:

- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;
- услуг по международной перевозке товаров;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации указанных в пункте 2 статьи 164 НК РФ продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера, некоторых видов медицинских товаров и племенных животных.

Расчетные ставки 18/118 и 10/110 применяются:

- при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 НК РФ;
- при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- при передаче имущественных прав, предусмотренных пунктами 2 – 4 статьи 155 НК РФ;
- при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1 – 3 статьи 161 НК РФ;
- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 НК РФ;
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 НК РФ;
- при реализации автомобилей в соответствии с пунктом 5.1 статьи 154 НК РФ;
- в иных случаях, когда в соответствии с Налоговым кодексом РФ сумма налога должна определяться расчетным методом.

В остальных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (ст. 165 НК РФ), особенностей налогообложения или налоговых вычетов в налоговые органы, в частности, представляются следующие документы:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации;
- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через

который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (далее – пограничный таможенный орган);

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

При реализации товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0%, особенностей налогообложения или налоговых вычетов, кроме указанных выше документов, в налоговые органы представляются договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом.

Момент определения налоговой базы

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является или день отгрузки, или день оплаты (кроме случаев, предусмотренных указанной статьей).

Учитывая, что в Налоговом кодексе РФ отсутствуют понятия «отгрузка» и «оплата», следует обратить внимание на позицию Минфина России и ФНС России по данному вопросу.

В письмах Минфина России от 23.03.2012 № 03-07-11/80, от 09.11.2011 № 03-07-09/40 и ФНС России от 13.12.2012 № ЕД-4-3/21217 говорится, что датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

Если поставка товаров осуществляется по частям в связи с большим весом и объемом, то датой отгрузки оборудования следует считать дату составления первичного документа, оформленного на покупателя (перевозчика) при отгрузке последней части оборудования независимо от особенностей перехода права собственности на указанное оборудование (письмо Минфина России от 13.01.2012 № 03-07-11/08).

Минфин России в письме от 10.04.2006 № 03-04-08/77 сообщает, что в налоговую базу в качестве предоплаты включаются полученные векселя, иное имущество, работы и услуги.

Кроме изложенного выше общего правила, статья 167 НК РФ предусматривает особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям, которые представлены в таблице.

Порядок предъявления НДС покупателю. Порядок оформления счетов-фактур и ведения книг покупок и продаж

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый

агент, указанный в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ) дополнительно к цене обязан предъявить к оплате соответствующую сумму налога.

Факт отгрузки товаров выполнения работ, оказания услуг, получения предоплаты, а также изменения цены или количества отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), как правило, сопровождается составлением счетов-фактур.

Счета-фактуры составляются не только налогоплательщиками – продавцами (исполнителями), но и комиссионерами и иными посредниками, которые действуют от своего имени.

Форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж установлены постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 1137).

Счет-фактура должен быть составлен в течение пяти дней с даты отгрузки или получения предоплаты.

Важно! Счет-фактура, составленный в течение 5 дней с даты отгрузки (получения оплаты) в последние дни налогового периода в следующем налоговом периоде (например, на отгрузку 31 марта можно составить счет-фактуру в апреле), регистрируется в книге продаж в периоде отгрузки (п. 2 и 3 Порядка ведения книги продаж, утвержденного Постановлением № 1137, и письмо Минфина России от 03.02.2011 № 03-07-09/02).

Виды счетов-фактур:

- 1) первичные – составляются в течение 5 дней с даты отгрузки, выполнения работ, оказания услуг или получения предоплаты. Реквизиты счета-фактуры установлены подпунктами 5 и 5.1 статьи 169 НК РФ;
- 2) корректировочные – составляются в течение 5 дней с даты изменения цены либо количества товаров (работ, услуг). Реквизиты счета-фактуры установлены пунктом 5.2 статьи 169 НК РФ;
- 3) исправленные – составляются при выявлении ошибок путем заполнения нового бланка первичного счета-фактуры.

При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, считая со дня составления документов, подтверждающих согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Налогоплательщик вправе составить единый корректировочный счет-фактуру на изменение

стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах, составленных этим налогоплательщиком ранее (подп. 13 п. 5.2 ст. 169 НК РФ).

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ.

Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ, не может являться основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога, предъявленных продавцом.

С 1 января 2014 года не составляются счета-фактуры при совершении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ.

Кроме того, не выставляются счета-фактуры на операции, не являющиеся объектом налогообложения (см. письмо Минфина России от 02.08.2012 № 03-07-09/102).

Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи установлен приказом Минфина России от 25.04.2011 № 50н.

Форматы счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде утверждены приказом ФНС России от 30.01.2012 № ММВ-7-6/36.


С 1 января 2014 года лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров обязаны вести журналы учета полученных и выставленных

Особенности момента определения налоговой базы

Содержание операции	Момент определения налоговой базы
В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар (п. 3 ст. 167 НК РФ)	Передача права собственности приравнивается к его отгрузке. В частности, при реализации объекта недвижимости моментом определения налоговой базы является дата государственной регистрации*
Реализации товаров, переданных на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства (п. 7 ст. 167 НК РФ)	День реализации складского свидетельства
Уступка прав денежного требования к должнику, уступка имущественных прав, в том числе участниками долевого строительства (п. 8 ст. 167 НК РФ)	День уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником
Реализации товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 0% (п. 9 ст. 167 НК РФ)	Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, либо наступил 181-й календарный день со дня отгрузки (выполнения работ, оказания услуг)
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (п. 10 ст. 167 НК РФ)	Последний день налогового периода
Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, признаваемая объектом налогообложения (п. 11 ст. 167 НК РФ)	День совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг)
Производство товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определенному в постановлении Правительства РФ от 28.07.2006 № 468 (ред. от 18.10.2011))	День отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета

***Важно!** С 1 июля 2014 года Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ в пункт 3 статьи 167 НК РФ внесено дополнение и введен новый пункт 16, согласно которому при реализации недвижимого имущества моментом определения налоговой базы признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества. Такой порядок действует в отношении даты признания дохода от реализации объекта недвижимости, установленный с 2013 года пунктом 3 статьи 271 НК РФ в целях налогообложения прибыли.

счетов-фактур в отношении указанной деятельности (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). С 1 января 2015 года эти лица будут обязаны отражать в декларации по НДС сведения на основе журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур.

С 1 января 2015 года для налогоплательщиков в соответствии с Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ отменяется обязанность ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур. 

Налоговая база и общие принципы ее определения

Общие правила определения налоговой базы установлены статьей 153 НК РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При применении налогоплательщиками различных налоговых ставок

налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 НК РФ, таможенным законодательством Таможенного союза

Пример 1

Получена предоплата в сумме 10 000 долл. США по курсу 34 руб./долл. На дату отгрузки курс 35 руб./долл. Если нулевая ставка не подтверждена, то НДС нужно начислить по курсу 35 руб./долл. независимо от того, что в бухгалтерском учете авансы не переоцениваются.

Наименование операции	Курс	Сумма		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в руб-лях	Дебет	Кредит
Получена предоплата	34	10 000	340 000	52	62 ав.
Отражена выручка в бухучете	34	10 000	340 000	62	90
Зачтен аванс	34	10 000	340 000	62 ав.	62
Начислен НДС при неподтверждении ставки 0%	35	1 800	63 000	68* (91)	68

**Такой порядок отражения в бухгалтерском учете изложен в письме Минфина России от 27.05.2003 № 16-00-14/177. Если в последующем ставка 0% будет подтверждена, начисленный НДС подлежит возмещению. Если нет, то НДС относится на счет 91 «Прочие расходы».*

и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному статьей 167 НК РФ, или на дату фактического осуществления расходов.

При этом налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, в случае расчетов по таким операциям в иностранной валюте определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В связи с этим Минфин России (письмо Минфина России от 12.09.2012 № 03-07-15/123) разъясняет, что при 100-процентной предоплате налоговая база определяется по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (см. пример 1).

Если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При последующей оплате НДС не пересчитывается, а возникающая суммовая разница (с 1 января 2015 года в соответствии с Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ – «Разница в сумме») учитывается в составе внереализационных доходов или расходов в соответствии с главой 25 НК РФ (см. пример 2).

Если стоимость товаров (работ, услуг), выраженная в условных денежных единицах, оплачивается предварительно, то на дату отгрузки пересчет налоговой базы не производится.

Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) и ввозе товаров на территорию России

В общем случае налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога, то есть налог по установленной ставке начисляется на стоимость товаров (работ, услуг), принимаемую за 100% (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Порядок определения налоговой базы в разрезе операций, перечисленных в статье 154 НК РФ, представлен в табл. 1.

Согласно пункту 2.1 статьи 154 НК РФ, выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (бонуса) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг), (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда такое уменьшение предусмотрено договором.

Пример 2

Отгружен товар на сумму 11 800 долл. США с НДС с оплатой в рублях по курсу на дату платежа. На дату отгрузки курс 34 руб/долл. Курс на дату оплаты 35 руб/долл.

№ пп.	Наименование операции	Курс	Сумма:		Корреспондирующие счета	
			в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
1	Отгружен товар	34	11 800	401 200	62	90
2	Начислен НДС	34	1 800	61 200	90	68
3	Поступила оплата за реализованный товар	35	11 800	413 000	51	62
4	Списана положительная курсовая разница*					

* В бухгалтерском учете возникающая разница называется курсовой, в налоговом учете по налогу на прибыль и по НДС до 2015 года такие разницы называются суммовыми.

Таблица 1. Порядок определения налоговой базы

Вид (содержание) операции	Налоговая база
Получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)*	Налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога (п. 1 ст. 154 НК РФ)
Реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме	Налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 2 ст. 154 НК РФ)
Реализация товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы России в связи с применением государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством	Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации (п. 2 ст. 154 НК РФ)
Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога	Налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок) (п. 3 ст. 154 НК РФ)
Реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утвержденному РФ	Налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции (п. 4 ст. 154 НК РФ)
Реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Налоговая база определяется как стоимость обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога (п. 5 ст. 154 НК РФ)
Реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи	Налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения автомобилей (п. 5.1 ст. 154 НК РФ)

Вид (содержание) операции	Налоговая база
Ввоз товаров на территорию России	Налоговая база определяется как сумма: 1) таможенной стоимости товаров 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)

*В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев;

- которые облагаются по налоговой ставке 0%;

- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

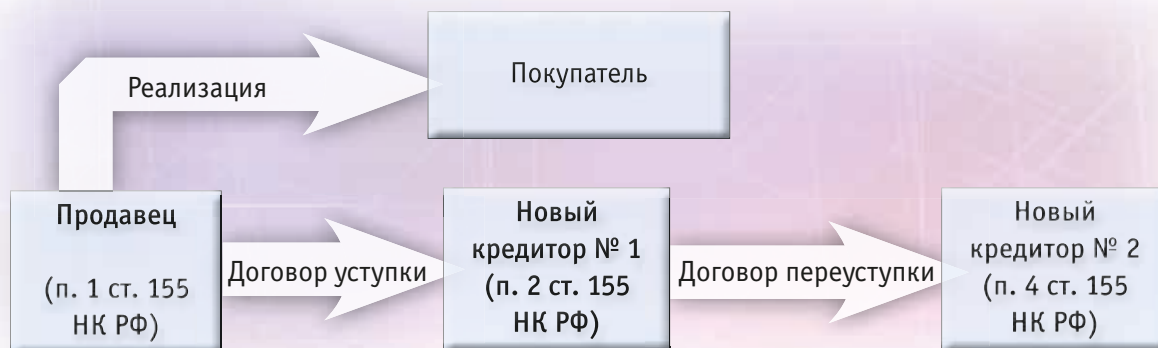


Рис. 1. Схема операций по уступке (переуступке) права требования долга

Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав

Особенности определения налоговой базы при реализации имущественных прав установлены статьей 155 НК РФ дифференцированно в зависимости от статуса налогоплательщика и вида имущественных прав.

Прежде всего, это уступка (переуступка) права требования долга, возникшего в связи с реализацией товаров, работ, услуг (пункты 1, 2 и 4 ст. 155 НК РФ). Схема указанных операций приведена на рис. 1.

Продавец при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона, налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ. Это значит, что независимо от стоимости, по которой первичный кредитор уступает право требования к своему покупателю, НДС по первичной реализации не пересчитывается.

Налоговая база при уступке продавцом (первоначальным кредитором) денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования

к другому лицу на основании закона определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены (см. пример 3).

Налоговая база при уступке новым кредитором (на схеме - новый кредитор № 1), получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 (см. пример 4).

При приобретении денежного требования у третьих лиц (на схеме - новый кредитор № 2) налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования (то есть в порядке, аналогичном для нового кредитора № 1).

Пунктом 3 статьи 155 НК РФ установлен порядок определения налоговой базы при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между

Продавец отгрузил товар покупателю на сумму 118 000 руб. с НДС и уступил право требования долга за 105 000 руб. Цена приобретения товара составляет 90 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете продавца

1. Операции по реализации товара:

Дебет 62 Кредит 90

- 118 000 руб. – отгружен товар;

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. – начислен НДС;

Дебет 90 Кредит 41

- 90 000 руб. – списана стоимость товара;

Дебет 90 Кредит 99

- 10 000 руб. – отражена прибыль от реализации товара.

2. Операции, связанные с уступкой права требования долга:

Дебет 76 Кредит 91

- 105 000 руб. – передано право требования долга;

Дебет 91 Кредит 62

- 118 000 руб. – списана дебиторская задолженность;

Дебет 99 Кредит 91

- 13 000 руб. – отражен убыток от уступки права требования долга;

Дебет 51 Кредит 76

- 105 000 руб. – поступила оплата за переданное право требования долга.

Учитывая, что от уступки права требования получен убыток, налоговая база по НДС не возникает.

Если разница будет положительной, то НДС исчисляется по ставке 18% (а не 18/118).

Пример 3

Продолжим предыдущий пример для нового кредитора № 1, который приобрел право требования долга у продавца.

Дебет 58 Кредит 76

- 105 000 руб. – приобретено право требования долга;

Дебет 76 Кредит 51

- 105 000 руб. – погашена задолженность за приобретенное право требования долга;

Дебет 51 Кредит 91

- 118 000 руб. – получена оплата от должника;

Дебет 91 Кредит 58

- 105 000 руб. – списаны затраты на приобретение права требования долга;

Дебет 91 Кредит 68

- 1 983 руб. ((118 000 руб. – 105 000 руб.) x 18/118) – начислен НДС;

Дебет 91 Кредит 99

- 11 017 руб. – отражена прибыль.

Пример 4

Организация перечислила денежные средства по договору о долевом участии в жилищном строительстве в сумме 10 000 000 руб. До окончания строительства организация уступила указанную долю за 12 000 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Дебет 76 Кредит 51

- 10 000 000 руб. – перечислены денежные средства по договору долевого участия в жилищном строительстве;

Дебет 76 Кредит 91

- 12 000 000 руб. – отражена операция уступки доли;

Дебет 91 Кредит 76

- 10 000 000 руб. – списаны затраты на приобретение доли;

Дебет 91 Кредит 68

- 305 085 руб. ((12 000 000 руб. – 10 000 000 руб.) x 18/118) – начислен НДС;

Дебет 91 Кредит 99

- 1 694 915 руб. – отражена прибыль.

Пример 5

Таблица 2. Определение налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса

Цена реализации предприятия	Порядок определения налоговой базы
Ниже балансовой стоимости имущества	К цене реализации каждого вида имущества применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости имущества
Выше балансовой стоимости имущества	К цене реализации каждого вида имущества применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке)

стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав (см. пример 5).

Пунктом 5 статьи 155 НК РФ установлено, что при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ.

Это правило обложения НДС сформулировано для организаций, которые за плату передают права, связанные с правом заключения договоров, либо уступают арендные права. НДС исчисляется по ставке 18%.

Особенности определения налоговой базы по договорам поручения, комиссии или агентским договорам

Согласно статье 156 НК РФ, налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Особенности определения налоговой базы при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи

Как следует из статьи 157 НК РФ, при осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки без НДС. При осуществлении воздушных перевозок пределы территории Российской Федерации определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса.

При этом услуги по перевозке пассажиров городским транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного) морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного)

в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех утвержденных льгот на проезд освобождаются от налогообложения (подп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Услуги по перевозке, указанные в подпунктах 2.1, 2.8, 4, 9 и 9.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ, облагаются по ставке 0%.

При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база исчисляется исходя из этих льготных тарифов.

При определении налоговой базы не учитываются суммы, фактически выплаченные пассажирам за возвращенные билеты.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

Особенности определения налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса

Налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса (ст. 158 НК РФ) определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия в порядке, указанном в табл. 2.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается НДС, применяется расчетная налоговая ставка в размере 15,25%.

Статьей 162 НК РФ предусмотрено, что налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153–158 НК РФ, увеличивается на суммы:

- полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС;
- полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ

РФ в периодах, за которые производится расчет процента;

- полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

В частности, к полученным средствам, подпадающим под действие статьи 162 НК РФ, Минфин России до недавнего времени относил пени, штрафы, неустойки, полученные продавцом от покупателя на несвоевременную оплату приобретенных товаров (работ, услуг). Позиция изменилась только в 2013 году. В письме от 04.03.2013 № 03-07-15/6333 Минфин России со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2008 № 11144/07 согласился с тем, что штрафные санкции за несвоевременную оплату у продавца в налоговую базу не включаются.

Однако Минфин России в этом письме сделал оговорку о том, что если полученные продавцами от покупателей суммы, предусмотренные условиями договоров в виде неустойки (штрафа, пени), по существу не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на основании вышеназванной нормы статьи 162 НК РФ.

Например, в письме от 01.04.2014 № 03-08-05/14440 Минфин России разъяснил, что штрафы, полученные налогоплательщиком, оказывающим услуги по перевозке грузов, за сверхнормативный простой транспортных средств следует относить к суммам, связанным с оплатой данных услуг.

Такие суммы следует включать в налоговую базу по НДС.

Важно! НДС с сумм, которые подлежат включению в налоговую базу в соответствии со статьей 162 НК РФ, исчисляется по расчетной ставке. Счет-фактура составляется в одном экземпляре, регистрируется в книге продаж и покупателю не выставляется (письмо Минфина России от 06.02.2013 № 03-07-11/2568).

Если операция, в связи с которой получены дополнительные средства, не подлежит налогообложению, то НДС с таких сумм не исчисляется (письмо Минфина России от 11.01.2011 № 03-07-11/01).

Порядок определения налоговой базы при совершении операций по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления

Согласно пункту 2 статьи 159 НК РФ, при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя

из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Строительно-монтажные работы могут выполняться только собственными силами (хозяйственный способ), только подрядными организациями (подрядный способ) и частично собственными силами, частично подрядными организациями (смешанный способ). Кроме того, при подрядном способе подрядчик может выполнять работы с использованием материалов заказчика на давальческой основе.

При выполнении работ только подрядным способом НДС к уплате не начисляется.

При выполнении работ смешанным способом НДС к уплате начисляется только на сумму фактических затрат на выполнение работ собственными силами организации. Это подтверждено решением ВАС РФ от 06.03.2007 № 15182/06.

Если при выполнении работ подрядным способом подрядчик использует материалы заказчика на давальческой основе, то заказчик не должен начислять НДС к уплате на стоимость указанных материалов. Такая позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 02.09.2008 № 4445/08.

Объект налогообложения возникает не только при выполнении собственными силами строительно-монтажных работ, но и в отношении работ по монтажу оборудования (письмо Минфина России от 29.05.2007 № 03-07-11/142).

В случае если монтаж оборудования осуществляется подрядными организациями, то указанная норма статьи 146 НК РФ не применяется.

Минфин считает, что объект налогообложения возникает у организации, выполняющей работы по строительству жилых домов, при отсутствии заказчика (письмо Минфина России от 23.09.2008 № 03-07-10/09).

Однако Президиум ВАС РФ в постановлении от 23.11.2010 № 3309/10 признал, что при строительстве объектов с целью их последующей продажи строительные работы не могут быть квалифицированы как выполняемые для собственного потребления, а объект обложения налогом на добавленную стоимость возникает при реализации построенного объекта (см. пример б).

Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

Пунктом 1 статьи 161 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. НДС исчисляется по расчетной ставке, как правило, – 18/118.

Важно! Если в договоре стоимость товаров, работ, услуг определена без НДС, то НДС начисляется

Пример 6

Организация, осуществляющая собственными силами строительство склада, приобрела в текущем налоговом периоде бетонные блоки в количестве 100 шт. на сумму 100 000 руб. плюс НДС 18 000 руб. Из этого количества 60 шт. блоков были использованы в строительстве объекта в этом же налоговом периоде. Кроме того, организацией учтены в составе капитальных вложений расходы на аренду автокрана в сумме 10 000 руб. по счету сторонней организации (предъявлен счет за аренду автокрана на сумму 10 000 руб. по счету на сумму 11 800 руб. с НДС), а также расходы на оплату работников, занятых на строительстве, с отчислениями в государственные внебюджетные фонды в сумме 30 000 руб.

Схема отражения в бухгалтерском учете операций, связанных со строительством, представлена в таблице.

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приняты к учету бетонные блоки для строительства в количестве 100 шт. без НДС	10	60	100 000
2	Учтен НДС по принятым к учету бетонным блокам	19	60	18 000
3	НДС по принятым к учету блокам отнесен на расчеты с бюджетом	68	19	18 000
4	Отражены расходы на аренду автокрана	08	60	10 000
5	Учтен НДС по принятым к учету расходам на аренду автокрана	19	60	1 800
6	НДС по расходам на аренду автокрана отнесен на расчеты с бюджетом	68	19	1 800
7	Стоимость бетонных блоков, использованных в строительстве в текущем налоговом периоде (60 шт. x 1 000 руб. = 60 000 руб.)	08	10	60 000
8	Отражены расходы на оплату труда с отчислениями в государственные внебюджетные фонды	08	70 (69)	30 000
9	В последний день налогового периода начислен НДС на стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления (60 000 руб. + 10 000 руб. + 30 000 руб.) x 18% = 18 000 руб.	19	68	18 000
10	В последний день налогового периода НДС, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления, предъявлен к вычету	68	19	18 000

на стоимость по договору по ставке, как правило, 18% (постановление Президиума ВАС РФ от 18.05.2010 № 16907/09).

Если в договоре стоимость товаров, работ, услуг определена без НДС, то российский покупатель не освобождается от обязанностей налогового агента. Он обязан начислить НДС на стоимость товаров, работ, услуг по договору и заплатить его в бюджет Российской Федерации. Такой вывод содержится

в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15483/11.

Налоговая база определяется налоговым агентом – покупателем отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

НДС удерживается налоговым агентом только при выплате дохода, в том числе в виде авансовых платежей (п. 2 ст. 161 НК РФ).

Пример 7

Стоимость услуг по договору на размещение рекламы российской организации на территории иностранного государства составляет 11 800 долл. США с НДС.

Вариант первый – предварительная оплата.

Наименование операции	Курс долл. США	Сумма		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в руб-лях	Дебет	Кредит
1. Перечислена предоплата иностранному исполнителю	34	10 000	340 000	60 ав.	52
2. Начислен НДС с суммы предоплаты – рублевый эквивалент 1800 долл. США	34	-	61 200	60 ав.	68
3. Перечислен НДС в бюджет временно с перечислением предоплаты	34	-	61 200	68	51
4. Приняты к учету по акту оказанные рекламные услуги без НДС	34*	10 000	340 000	44	60
5. Учтен НДС по принятым к учету услугам по рекламе			61 200	44	60
6. Зачтен аванс в счет оплаты оказанных услуг			401 200	60	60 ав.
7. НДС по принятым к учету и оплаченным услугам предъявлен к вычету			61 200	68	19

*Предоплата не подлежит переоценке.

Вариант второй – постоплата.

Наименование операции	Курс долл. США	Сумма		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в руб-лях	Дебет	Кредит
1. Приняты к учету оказанные рекламные услуги на дату подписания акта без НДС*	34	10 000	340 000	44	60
2. Перечислена оплата за оказанные и принятые к учету услуги по курсу на дату платежа	35	10 000	350 000	60	52
3. Отражена курсовая разница, возникающая на счете 60 (10 000 долл. США*(35-34))			10 000	91	60
4. Учтен НДС по принятым и оплаченным услугам одновременно с перечислением дохода контрагенту – рублевый эквивалент 1 800 долл. США	35		63 000	19	60
5. Начислен НДС к уплате в бюджет (рублевый эквивалент 1 800 долл. США по курсу на дату платежа)	35		63 000	60	68

Наименование операции	Курс долл. США	Сумма		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в руб- лях	Дебет	Кре- дит
6. НДС по принятым к учету и оплаченным услугам предъявлен к вычету			63 000	68	19

**Учитывая, что налоговым агентом НДС начисляется только в момент оплаты и по курсу на даты оплаты (счет-фактура тоже составляется только при оплате – см. письмо ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634), целесообразно до оплаты не делать запись по дебету счета 19 в корреспонденции со счетом 60 до оплаты оказанных услуг. Такой способ позволяет избежать искусственных разниц на счете расчетов с исполнителем при оплате контрагенту.*

Если по договору с иностранным контрагентом стоимость товаров, работ, услуг определена и оплачивается в иностранной валюте, то НДС исчисляется в иностранной валюте, а уплачивается в бюджет Российской Федерации в рублях по курсу Банка России на дату уплаты налога в бюджет.

Рассмотрим пример отражения операций налоговым агентом для двух вариантов расчетов: предварительная и последующая оплата (см. пример 7).

Согласно пункту 3 статьи 161 НК РФ, при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. Налоговыми агентами признаются арендаторы, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога

Важно! В том случае, если договор аренды заключен между арендодателем – балансодержателем государственного имущества, например государственным унитарным предприятием, не являющимся органом государственной власти и управления, органом местного самоуправления, то уплата НДС производится балансодержателем (см. разъяснения в письмах Минфина России от 03.09.2012 № 03-07-11/344; от 23.07.2012 № 03-07-15/87 и др., письмо ФНС России от 19.10.2012 № ЕД-4-3/17737).

В соответствии с пунктом 3 статьи 161 НК РФ налоговым агентом по НДС является покупатель имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну субъектов Российской Федерации, а также муниципального имущества. При этом покупатели – физические лица, не являющиеся предпринимателями, налоговыми агентами не являются. НДС обязан уплатить балансодержатель. НДС определяется расчетным методом.

При реализации на территории России конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (за исключением реализации имущества должника, признанного банкротом), налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества. Налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества с учетом положений статьи 105.3 НК РФ (с учетом акцизов по подакцизным товарам).

Согласно пункту 4.1 статьи 161 НК РФ, при реализации (передаче) на территории Российской Федерации имущества должников, признанных банкротами, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется расчетным методом отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.


По применению пункта 4.1 статьи 161 НК РФ Пленум ВАС РФ принял постановление от 25.01.2013 № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом».

Согласно позиции ВАС РФ, НДС в отношении операций по реализации имущества (в том числе предмета залога) организации, признанной банкротом, НДС исчисляется этой организацией как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается с учетом очередности, установленной Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

ФНС России в письме от 29.01.2014 № ГД-4-3/1430 согласилась с позицией ВАС РФ.

Пунктом 5 статьи 161 НК РФ предусмотрено следующее. При реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве

налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие

предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами. 

Налоговые вычеты и порядок их применения

В соответствии со статьей 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные указанной статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления.

Условия для предъявления НДС к вычету следующие:

- имущество, работы, услуги и имущественные права приняты к учету;
- принятые к учету имущество, работы, услуги и имущественные права будут использованы для осуществления операций, облагаемых НДС;
- имеется счет-фактура, оформленный в соответствии со статьей 169 НК РФ, кроме случаев, когда вычет предоставляется на основании других документов;
- в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, – после уплаты НДС или после оплаты товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат:

- суммы налога, уплаченные в соответствии со статьей 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами;
- суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия

гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг);

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;
- суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с настоящей главой, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- суммы налога, исчисленные налогоплательщиком – продавцом (исполнителем) с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, в случае их использования для

осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Вычетам у налогоплательщика – покупателя, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цен (тарифов) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, вычетам у продавца этих товаров (работ, услуг), имущественных прав подлежит разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого уменьшения.

При изменении в сторону увеличения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого увеличения, подлежит вычету у покупателя этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Порядок применения налоговых вычетов установлен статьей 172 НК РФ.

Рассмотрим особенности применения налоговых вычетов, предусмотренные указанной статьей.

НДС при приобретении основных средств, не требующих монтажа

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, указанных в пунктах 2 и 4 статьи 171 НК РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств. Под датой принятия на учет основных средств, по разъяснению финансовых и налоговых органов, следует понимать дату их отражения на счетах 01 и 03 (письма Минфина России от 24.01.2013 № 03-07-11/19, от 24.02.2010 № 03-05-05-01/03).

НДС при приобретении оборудования, требующего монтажа (оборудования к установке)

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ, вычеты сумм налога, предъявленных продавцами

налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации оборудования к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет оборудования к установке.

Понятие «Оборудование к установке» дано в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н к счету 07. К оборудованию, требующему монтажа, в частности, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Вычеты при капитальном строительстве

В соответствии с Налоговым кодексом РФ вычеты по НДС предоставляются подрядным организациям в общеустановленном порядке и инвесторам, то есть организациям, которые примут на учет построенный объект в качестве основных средств. При этом обязательным условием для принятия НДС к вычету является использование построенного объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

Строительство может осуществляться тремя способами:

- только подрядным;
- только собственными силами (далее – хозяйством);
- смешанным.

При строительстве подрядным способом вычету у инвестора подлежит сумма налога, предъявленная подрядными организациями.

При строительстве хозяйством вычетам подлежат суммы налога по товарам (работам, услугам), используемым для строительства, а также сумма налога, исчисленная налогоплательщиком в соответствии с пунктом 1 статьи 166 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

При смешанном способе производства работ у инвестора вычетам подлежат суммы НДС:

- предъявленные подрядными организациями;
- предъявленные за приобретенные для строительства хозяйством товары (работы, услуги);
- исчисленные при выполнении работ хозяйством.

В практике осуществления строительства подрядным способом могут использоваться несколько вариантов в части обеспечения строительства конструкциями, деталями и материалами:

- строительство осуществляется из материалов подрядчика; вычет по материалам

предоставляется подрядчику, а вычет инвестору – по стоимости работ с учетом материалов;

- строительство осуществляется из материалов заказчика, передаваемых на давальческой основе; вычет инвестору предоставляется по стоимости работ без учета стоимости материалов, а также на сумму НДС по материалам, использованным подрядчиком;
- поставку материалов обеспечивает заказчик, но за счет средств подрядчика; вычет по материалам предоставляется подрядчику, а вычет инвестору – по стоимости работ с учетом материалов;
- заказчик за счет собственных средств приобретает материалы и передает на платной основе подрядчику; этот вариант рассматривается для заказчика как реализация материалов; НДС, предъявленный заказчику, принимается им к вычету, а при передаче возникает объект налогообложения; НДС, предъявленный подрядчиком по выполненным работам с учетом материалов, принимается у заказчика к вычету.

Организация, осуществляющая строительство для собственного потребления (хозспособом), предъявляет к вычету суммы исчисленного налога в момент определения налоговой базы. Другими словами, начисление и вычет осуществляются в одном налоговом периоде.

Если заказчик и инвестор – разные организации, то инвестору предоставляется вычет НДС на основании счетов-фактур, составленных заказчиком на основании счетов-фактур, выставленных подрядчиками.

НДС при передаче имущества в уставный (складочный) капитал

Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой (п. 11 ст. 172 НК РФ).

Учитывая, что передача в инвестиционных целях, согласно статье 39 НК РФ не является реализацией, передающая сторона не составляет счет-фактуру. Восстановленный НДС указывается в первичном документе, которым оформляется передача.

Разъяснения порядка учета НДС при передаче имущества в уставный капитал даны в письмах Минфина РФ от 30.10.2006 № 07-05-06/262 (ответ на частный запрос) и от 19.12.2006 № 07-05-06/302 «Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год» (см. пример 1).

Минфин России считает, что сумма восстановленного НДС в налоговом учете передающей стороны

в стоимость акций (долей) не включается (письмо от 04.05.2012 № 03-03-06/1/228).

Вычет при возврате товара

Вычеты сумм налога при возврате товаров или в связи с отказом от товаров (работ, услуг) производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке, но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Возврат товара, принятого на учет покупателем.

В этом случае счет-фактура на возвращаемые товары составляется покупателем. Поэтому в данном случае корректировочный счет-фактура продавцом не составляется. Счет-фактура, составленный покупателем, продавец регистрирует в Книге покупок (письма Минфина от 29.11.2013 № 03-07-11/51923; от 28.08.2012 № 03-07-09/126 и др.).

Возврат товаров, не принятых покупателем на учет.

В этом случае продавец составляет корректировочный счет-фактуру, который регистрируется им в Книге покупок.

При этом покупатель имеет право на вычет на основании первичного (основного) счета-фактуры, но только в части принятого на учет товара (Письма Минфина России от 12.05.2012 № 03-07-09/48 и от 10.02.2012 № 03-07-09/05).

Вычет НДС у покупателя, осуществившего предоплату

Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 ст. 171 НК РФ).

Вычеты указанных сумм налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление этих сумм и при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм (см. пример 2).

Счета-фактуры, выставленные продавцами на сумму предоплаты, у покупателя не регистрируются в следующих случаях (п. 19 Правил ведения Книги покупок, утвержденных Постановлением № 1137):

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав при безденежных формах расчетов;
- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых исключительно для

Пример 1

Зарегистрировано акционерное общество с уставным капиталом 500 000 руб. Один из учредителей, доля которого составляет 210 000 руб., оплачивает акции путем передачи основного средства со следующими данными:

- первоначальная стоимость по данным бухгалтерского и налогового учета – 300 000 руб., НДС, предъявленный поставщиком, в сумме 54 000 руб. при вводе в эксплуатацию был предъявлен к вычету;
- остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета – 200 000 руб. (переоценка не осуществлялась);
- остаточная стоимость по данным налогового учета – 170 000 руб.;
- стоимость основного средства, согласованная учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, - 230 000 руб.;
- НДС, подлежащий восстановлению передающей стороной, – 36 000 руб. (200 000 руб. x 18%).

Отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете передающей стороны

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Отражена задолженность по оплате акций на дату регистрации общества	58	76	200 000	Свидетельство о регистрации общества
Отражена сумма восстановленного НДС	58	68	36 000	Расчет
Списана остаточная стоимость переданного основного средства	76	01	200 000	Акт приемки-передачи

Как видно из таблицы, стоимость акций в бухгалтерском учете составляет 236 000 руб. (200 000 руб. + 36 000 руб.).

В налоговом учете стоимость финансовых вложений (акций) равна остаточной стоимости переданного основного средства по данным налогового учета, то есть 170 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете созданного общества

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Отражена задолженность по взносам в уставный капитал	75	80	500 000	Свидетельство о регистрации
В том числе доля учредителя, передающего основное средство	-	-	210 000	Реестр акционеров
Принято к учету основное средство в оплату акций номинальной стоимостью 210 000 руб. в оценке, согласованной учредителями	08	75	230 000	Акт приемки-передачи
Разница между оценочной и номинальной стоимостями отнесена на добавочный капитал	75	83	20 000	Расчет
Отражен НДС, восстановленный передающей стороной	19	83	36 000	Расчет акционера
Основное средство введено в эксплуатацию	01	08	230 000	Акт ввода в эксплуатацию

<i>Наименование операции</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Основание</i>
<i>НДС предъявлен к вычету</i>	<i>68</i>	<i>19</i>	<i>36 000</i>	<i>Расчет и запись в Книге покупок</i>

Пример 2

Схема учета операций у продавца и покупателя при наличии предоплаты.

Продавец:
Дебет 51 Кредит 62
- 1 180 руб. – получена предоплата в счет поставки товаров;
Дебет 76, субсчет «НДС, начисленный с предоплаты» Кредит 68
- 180 руб. – начислен НДС с предоплаты, составлен счет-фактура в двух экземплярах, один зарегистрирован в Книге продаж, второй выставлен покупателю;
Дебет 62 Кредит 90
- 1 180 руб. – отражена выручка от реализации;
Дебет 90 Кредит 68
- 180 руб. – начислен НДС с реализации, составлен счет-фактура в двух экземплярах, один зарегистрирован в Книге продаж, второй выставлен покупателю;
Дебет 68 Кредит 76
- 180 руб. – НДС, начисленный с предоплаты, отнесен на расчеты с бюджетом; счет-фактура, составленный при получении предоплаты, записан в Книгу покупок;
Дебет 62 Кредит 62
- 1 180 руб. – зачет предоплаты (запись по субсчетам счета 62).

Покупатель:
Дебет 60 Кредит 51
- 1 180 руб. – осуществлена предоплата в счет поставки товаров;
Дебет 68 Кредит 76, субсчет «НДС с предоплаты к вычету»
- 180 руб. – при получении счета-фактуры от продавца, полученный счет-фактура регистрируется в Книге покупок;
Дебет 41 Кредит 60
- 1 000 руб. – принят к учету товар;
Дебет 19 Кредит 60
- 180 руб. – выделен НДС по принятому на учет товару;
Дебет 68 Кредит 19
- 180 руб. – НДС по принятому на учет товару отнесен на расчеты с бюджетом при получении счета-фактуры от продавца, счет-фактура регистрируется в Книге покупок;
Дебет 76, субсчет «НДС с предоплаты к вычету» Кредит 68
- 180 руб. – восстановлен НДС, принятый к вычету с суммы предоплаты, счет-фактура, выставленный продавцом на сумму НДС с предоплаты, регистрируется в Книге продаж;
Дебет 60 Кредит 60
- 1 180 руб. – зачет предоплаты (запись по субсчетам счета 60).

осуществления операций, указанных в пунктах 2 и 5 статьи 170 НК РФ;

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, составленные и (или) полученные после получения (составления) счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.

Счета-фактуры на перечисленную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых для использования одновременно в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, указанных в пункте 2 статьи 170

НК РФ, регистрируются в Книге покупок на сумму, указанную в данном счете-фактуре (п. 15 Правил ведения Книги покупок, утвержденных Постановлением № 1137).

Порядок применения вычетов при строительстве (приобретении) объектов недвижимости

ФНС России письмом от 28.11.2008 № ШС-6-3/862@ разъяснила порядок применения с 1 января 2006 года вычетов по НДС при строительстве объектов недвижимости, а также при приобретении основных средств, в случае использования этих объектов после ввода в эксплуатацию одновременно

как в облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операциях:

- в период строительства (в момент приобретения) НДС принимается к вычету в полной сумме;
- после ввода в эксплуатацию при наличии облагаемых операций НДС восстанавливается в течение 10 лет в конце календарного года в порядке, установленном пунктом 6 статьи 171 НК РФ.

Порядок применения налоговых вычетов налоговым агентом

Пунктом 3 статьи 171 НК РФ предусмотрено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные в соответствии со статьей 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами по принятым к учету товарам (работам, услугам).


Налоговые агенты, осуществляющие операции, указанные в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных по этим операциям.

При приобретении работ, услуг у иностранной организации налоговый агент имеет право на вычет

при условии, что работы, услуги приняты к учету и НДС уплачен в бюджетную систему Российской Федерации.

При приобретении товаров, местом реализации которых признается Россия, у иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России, а также при аренде имущества казны агент имеет право на вычет, если товары, услуги приняты к учету и оплачены.

Разъяснения о порядке составления счетов-фактур налоговыми агентами содержатся в письме ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634.

В 2013 году это письмо оспаривалось в Высшем арбитражном суде РФ в связи с тем, что согласно позиции, изложенной в нем, налоговый агент не имеет права на вычет с перечисленной предоплаты до принятия на учет товаров, работ, услуг. Решением ВАС РФ от 12.09.2013 № 10992/13 организации было отказано в удовлетворении ее заявления о признании указанного письма частично не соответствующим Налоговому кодексу РФ. 

Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации и отдельный учет

Согласно пункту 1 статьи 170 НК РФ, суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, не включаются в расходы при расчете налога на прибыль, за исключением случаев их использования:

- для производства (реализации) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

- для операций, которые не являются объектом налогообложения.

Отдельный учет и распределение НДС

Согласно пункту 4 статьи 170 НК РФ, суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе основных средствах и нематериальных активов, имущественных правах, используемых для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным

правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Для этого необходимо обеспечить раздельный учет прямых расходов и, соответственно, сумм НДС, относящихся к этим расходам.

Если расходы и НДС невозможно разделить прямым способом, суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для облагаемых и необлагаемых операций. Порядок распределения устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Несмотря на отсылку к учетной политике, пунктом 4 статьи 170 НК РФ предусмотрено, что указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период, то есть за квартал.

По основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала, налогоплательщик имеет право определять указанную пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав.

С 1 апреля 2014 года статья 170 НК РФ дополнена пунктом 4.1, в котором уточняется порядок определения пропорции, указанной в пункте 4 этой статьи:

- при определении стоимости услуг по предоставлению займа денежными средствами или ценными бумагами и по сделкам РЕПО, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма доходов в виде процентов, начисленных налогоплательщиком в текущем налоговом периоде (месяце);
- при определении стоимости ценных бумаг, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма дохода от такой реализации, определяемая как совокупная разница между ценой реализованных ценных бумаг, определяемой

с учетом положений статьи 280 НК РФ, и расходами на приобретение и (или) реализацию этих ценных бумаг, определяемыми с учетом положений статьи 280 НК РФ, при условии, что такая разница является положительной. Если указанная разница является отрицательной, то она не учитывается при определении суммы чистого дохода.

Отсылка к статье 280 НК РФ означает необходимость применения положений этой статьи при определении доходов и расходов по операциям с ценными бумагами для расчета совокупной разницы. Согласно пунктам 5 и 6 статьи 280 НК РФ, цена приобретения и реализации ценных бумаг может подвергаться корректировке на сумму отклонения от рыночной или расчетной цены.

В Декларации по налогу на прибыль расчет налоговой базы по ценным бумагам отражается в Листе 05. Налоговая база, указанная в строке 100 Листа 05, может использоваться в качестве совокупной разницы в целях определения пропорции для распределения НДС. При этом необходимо учесть, что налоговая база по налогу на прибыль определяется нарастающим итогом с начала года, а для распределения НДС необходим показатель за квартал. Этот показатель легко получить расчетным путем, если вычесть из суммы, указанной в строке 100 Листа 05 за текущий отчетный (налоговый) период, аналогичный показатель за предыдущий отчетный период (см. пример 1).

Важно! В целях налогообложения прибыли выручкой является доход от реализации, иного выбытия, в том числе погашения ценных бумаг.

В целях ведения раздельного учета НДС в разрезе облагаемых и необлагаемых операций доходы от погашения долговых ценных бумаг не учитываются.

Например, в письме Минфина России от 21.03.2011 № 03-02-07/1-79 разъясняется, что погашение векселя векселедателем не является реализацией (нет перехода права собственности) и не приводит к возникновению необлагаемой операции, требующей раздельного учета.

Определение предельной доли расходов, позволяющей всю сумму предъявленного НДС принимать к вычету

Налогоплательщик имеет право не применять положения пункта 4 статьи 170 НК РФ к тем налоговым периодам,

Налоговая база по строке 100 Листа 05 за первое полугодие текущего года составила 500 000 руб. Из указанной суммы нужно вычесть сумму, которая была отражена в этой строке за I квартал.

Вариант 1. Налоговая база в первом квартале составила 300 000 руб. Совокупная разница за второй квартал составляет 200 000 руб. (500 000 руб. – 300 000 руб.). Разница положительная. Это значит, что она используется для расчета пропорции.

Вариант 2. Налоговая база в первом квартале 600 000 руб. Совокупная разница за второй квартал в этом случае отрицательная – 100 000 руб. (500 000 руб. – 600 000 руб.) и не используется при расчете пропорции для НДС.

Пример 1

в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство и (или) реализацию товаров. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 НК РФ.

При наличии облагаемых и необлагаемых операций налогоплательщик, кроме отдельного учета доходов от реализации, должен обеспечить отдельный учет прямых расходов, относящихся к облагаемым и необлагаемым операциям. По таким расходам НДС, предъявленный налогоплательщику, также учитывается отдельно. И только по тем расходам, которые нельзя распределить прямым способом, НДС распределяется расчетным путем. Для расчета доли совокупных расходов, приходящихся на необлагаемые операции, нужны все расходы, в том числе те, которые можно распределить расчетным методом. Поэтому, чтобы воспользоваться «пятипроцентной» нормой, необходимо определить метод распределения общехозяйственных расходов, приходящихся на облагаемые и необлагаемые операции в данном налоговом периоде.

Например, это можно сделать пропорционально прямым расходам или пропорционально выручке от реализации, или пропорционально материальным расходам, или расходам на оплату труда. В зависимости от видов и условий деятельности, методов бухгалтерского учета организация может выбрать свой экономически обоснованный метод (см. пример 2).

Обратим внимание на то, что удельные веса по доходам и расходам

не совпадают. И это несмотря на распределение общехозяйственных расходов исходя из удельного веса выручки. Это связано с тем, что прямые расходы (а они преобладают) не распределяются расчетным путем, а относятся на соответствующие субсчета счета 90 исходя из фактических расходов, относящихся к реализованным товарам (работам, услугам).

Восстановление НДС

Пунктом 3 статьи 170 НК РФ установлены случаи, когда НДС, ранее принятый к вычету, должен быть восстановлен.

1. При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

2. В случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств

Пример 2

Организация производит продукцию, облагаемую НДС, и перепродает товары, необлагаемые НДС. Кроме того, в текущем налоговом периоде проданы материалы, по которым НДС ранее был принят к вычету. Схема расчета представлена в таблице.

№ пп.	Показатель	Значения показателей		
		Всего	В том числе относящихся:	
			к облагаемым операциям	к необлагаемым операциям
1	Доходы от реализации, отраженные по кредиту счетов 90 и 91*	10 000	9 600 НДС	без 400
2	Удельный вес	100%	96%	4%
3	Прямые расходы, учтенные по дебету счета 90 на отдельных субсчетах, открытых для облагаемых и необлагаемых операций	8 000	7 620 НДС	без 380 с НДС
4	Прямые расходы, учтенные по дебету счета 91	100	100 НДС	без -
5	Общехозяйственные расходы, учтенные по дебету счета 26 без НДС, распределены исходя из удельного веса выручки (стр. 2)	500	480	20
6	НДС, относящийся к общехозяйственным расходам, учтенный на счете 19 на отдельном субсчете «НДС к «распределению»	70	70	-
7	Всего расходов (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5)	8 600	8 200	400
8	Удельный вес расходов	100%	95,3%	4,7%

* Если момент определения налоговой базы по НДС не совпадает с датой признания выручки в бухгалтерском учете, то данные строки 1 необходимо отразить в соответствии с понятием «отгрузка» в целях применения главы 21 НК РФ.

Как видно из таблицы, доля расходов, приходящихся на необлагаемые операции, составляет 4,7%, то есть менее 5%. Значит, в этом налоговом периоде налогоплательщик имеет право не вести отдельный учет НДС по общехозяйственным расходам. Вся сумма НДС по таким расходам (70 единиц) принимается к вычету. В таблице эта сумма условно включена в графу показателей, относящихся к облагаемым операциям. Если такая доля будет более 5% (например, 5,1%), то сумму «входного» НДС необходимо распределить, рассчитав пропорцию по выручке. В нашей таблице доля доходов, не облагаемых НДС, составляет 4%. Сумма НДС 70 единиц, отраженная в строке 6, была бы принята к вычету в сумме 67,2 единицы (70 x 96%). Остальная сумма 2,8 единицы (70 x 4%) была бы отнесена с кредита счета 19 в дебет счета 26.

и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим

подпунктом, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, в том числе при переходе на спецрежимы в соответствии с главами 26.2 и 26.3 НК РФ.

3. Восстановлению у покупателя подлежат суммы в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

4. Покупатель восстанавливает НДС, ранее принятый к вычету в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в налоговом периоде, на который приходится одна из ранее наступивших дат:

- дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

В случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%. Методика восстановления НДС для этого случая изложена в письме Минфина России 01.06.2012 № 03-07-15/56. Однако это письмо решением ВАС РФ от 26.02.2013 № 12 было признано частично недействующим. ВАС РФ признал, что НДС по основным средствам и нематериальным активам восстанавливается только в том случае, если эти активы реализуются на экспорт.

В случае получения налогоплательщиком субсидий из федерального

бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога, а также на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Восстановление НДС по объектам недвижимости

Порядок восстановления НДС по построенным или приобретенным объектам недвижимости установлен пунктом 6 статьи 171 НК РФ.

Суммы НДС, ранее принятые к вычету, при использовании этих объектов в дальнейшем для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, подлежат восстановлению, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Налогоплательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение десяти лет, начиная с года, на который приходится дата начала амортизации, отражать в налоговой декларации за последний налоговый период каждого календарного года из десяти восстановленную сумму налога.

Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Данные об объектах недвижимого имущества и суммах НДС, принятых к вычету и восстановленных, отражаются в специальном приложении к налоговой декларации.

Приложение заполняется отдельно на каждый объект.

Подлежат восстановлению также суммы НДС по капитальным вложениям, связанным с реконструкцией объектов недвижимости.



Определение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет

Сумма налога, которая удержана налоговым агентом, перечисляется им в бюджет по месту своего нахождения.

Согласно пункту 1 статьи 173 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенная на суммы восстановленного налога.

Минфин России письмом от 19.11.2012 № 03-07-15/148 со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 № 14996/05 разъяснил, что вычет предоставляется и при отсутствии налоговой базы. ФНС России письмом от 07.12.2012 № ЕД-4-3/20687 довела эту позицию до налоговых органов.

Пунктом 4 статьи 173 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), указанных в статье 161 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в статье 161 НК РФ.

Порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками и налоговым агентом. Сроки представления налоговой декларации

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, на территории Российской Федерации производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных

нужд) товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой.

Сумма налога, которая удержана налоговым агентом, перечисляется им в бюджет по месту своего нахождения.

Если у иностранной организации приобретаются товары, местом реализации которых признается РФ, то удержанный НДС нужно перечислить в бюджет в те же сроки, что установлены для уплаты НДС налогоплательщиками, то есть равными долями, не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором совершена сделка (п. 1 ст. 174 НК РФ).

Если у иностранной организации приобретаются работы или услуги, то сумму налога нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу (п. 3 ст. 174 НК РФ).

Банк не должен принимать поручение на перевод денег иностранному контрагенту, если одновременно агент не представит поручение на уплату НДС при достаточности на счете денежных средств (абз. 3 п. 4 ст. 174 НК РФ).

Если операции по реализации иностранной организацией не облагаются НДС, то банк не может отказать в приеме поручения на перечисление дохода без платежного поручения на уплату НДС. Ответственность за правильность отнесения операций к не облагаемым НДС несет клиент банка (письмо Минфина России от 22.08.2013 № 03-07-05/34399)

Российская организация, исполняющая обязанности налогового агента, при перечислении денежных средств иностранным лицам выписывает счета-фактуры с пометкой за иностранное лицо, наименование которого указывается в строке 26

«Продавец». В строке 6 «Покупатель» этих счетов-фактур агент указывает наименование своей организации. Выписанные счета-фактуры регистрируются в Книге продаж и Книге покупок.

Изложенный порядок действует и в отношении арендатора, являющегося налоговым агентом при аренде федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества.

Порядок возмещения налога

Согласно пункту 1 статьи 176 НК РФ, в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1–3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями указанной статьи.

Решение о возмещении (об отказе в возмещении) принимается налоговым органом после проведения камеральной проверки декларации, во время которой налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению. В соответствии со статьей 88 НК РФ предельный срок для камеральной проверки составляет три месяца со дня представления декларации.

Согласно пункту 8 статьи 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Заявительный порядок возмещения НДС

Заявительный порядок возмещения налога представляет собой осуществление в порядке, предусмотренном статьей 176.1 НК РФ, зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии со статьей 88 НК РФ на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки.

Право на применение заявительного порядка возмещения налога имеют:

1) налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов,

налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд руб. Указанные налогоплательщики вправе применить заявительный порядок возмещения налога, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет;

2) налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных настоящей статьей.

Статьей 176.1 НК РФ установлены требования как к банкам, которые могут предоставлять гарантии, так и к самой гарантии.

Перечень банков ведется Минфином России на основании сведений, полученных от Центрального банка РФ, и размещен на официальном сайте Минфина России www.minfin.ru.

Статьей 176.1 НК РФ установлены процедура и сроки подачи заявления, его рассмотрения, принятия решения по заявлению и возврата (зачета при наличии недоимок).

При нарушении сроков возврата суммы налога на эту сумму начисляются проценты за каждый день просрочки начиная с 12-го дня после дня подачи налогоплательщиком заявления, предусмотренного пунктом 7 статьи 176.1 НК РФ. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Если после проведения камеральной проверки в возмещении полностью или частично будет отказано, полученную сумму (или разницу) нужно будет вернуть с процентами, исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в период пользования бюджетными средствами. ☺

При подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

Методологические основы обеспечения качества учетной информации

Methodological basis of accounting information quality assurance

Михаил Федорович Бычков, ФГБОУ ВПО Волгоградский ГАУ, Россия, Волгоград
докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита

Mikhail F. Bychkov, VPO GAU Volgograd, Russia, Volgograd
Full Doctor, Professor of the Department of Accounting and Auditing

Светлана Михайловна Концевая, ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, Россия, Ижевск
канд. с.-х. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

Svetlana M. Kontsevaya, VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk
PhD, Professor of the Department of Accounting, Finance and Audit
426057, Россия, г. Ижевск, ул. Свердлова, д. 30, каб. 309, тел. (3412) 51-42-48

Статья посвящена основным методологическим проблемам и путям их решения по качеству формирования учетной информации для принятия своевременных и научно обоснованных управленческих решений.

Article is devoted to the basic methodological problems and their solutions for the quality of the formation of the accounting information to make timely and evidence-based management decisions.

Ключевые слова: сущность; методологические принципы; критерии качества; характеристика критериев; эффективность качества бухгалтерского учета; управленческие решения.

Keywords: nature; methodological principles; quality criteria; response criteria; the effectiveness of the quality of accounting; management decisions.

Критерии качества учетной информации

Современное представление о качестве бухгалтерского учета и отчетности базируется на степени удовлетворения запросов потребителей (физических лиц, юридических лиц и общества в целом). Информация, формирующаяся в системе бухгалтерского учета, должна быть полезной для пользователей с целью принятия своевременных, достоверных и правильных управленческих решений.

Качество учетной информации – понятие многоплановое, обеспечение которого требует объединения творческого потенциала и практического опыта многих специалистов. Проблема повышения качества может быть решена только при совместных усилиях государства, профессионального сообщества бухгалтеров, руководителей и главных бухгалтеров предприятий.

Недооценка значения качества учетной информации и необходимости систематической и целенаправленной работы в его повышении может негативно сказаться на финансовом положении организации. Только путем системного и взаимного

осуществления целого комплекса мероприятий по разработке и внедрению системы обеспечения качества учетной информации можно добиться устойчивого совершенствования качества управления производством.

Главная роль в этом направлении отводится принципам регулирования бухгалтерского учета, предусмотренным Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- соблюдение единства системы требований к бухгалтерскому учету.

Таблица 1. Критерии качества учетной информации

Критерии	Признаки критериев	Уровень соответствия критериям
Понятность	Доступность для понимания всеми пользователями	<ol style="list-style-type: none"> 1. Четкость и ясность в системе учетных регистров. 2. Четкость и ясность в формулировке статей, показателей и пояснений в отчетности. 3. Дифференцированность в зависимости от показателей, а внутри предприятия – от уровня управления. 4. Достаточный уровень знаний системы учета и умения их применения.
Уместность	Существенность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Значительность для принятия управленческих решений (отсутствие значимой информации влияет на обоснованность управленческих решений). 2. Систематизация данных по группировочным признакам, выделенным в соответствии с уровнем значимости. 3. Предоставление значимой информации в разделенных формах, статьях и пояснениях.
	Своевременность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Соблюдение установленных сроков предоставления отчетности. 2. Возможность проведения оперативного анализа и принятия регулирующих решений. 3. Возможность проведения контроля, разработка мероприятий по предотвращению негативных явлений (потерь, недостач, штрафов, хищений) 4. Возможность использования при прогнозировании деятельности. 5. Возможность своевременной реакции на проявление факторов «внешней среды».
Надежность	Достоверность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Тождественность первичного, текущего учета и отчетности. 2. Подтверждение аудиторами, оценщиками и другими независимыми органами. 3. Применение общепринятых стандартов при формировании данных. 4. Использование современных средств защиты данных в условиях компьютерной обработки учетной информации.
	Содержательность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Соблюдение принципа приоритета экономического содержания над юридической формой. 2. Системность в обработке и предоставлении учетных данных.
	Объективность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие предвзятости при формировании и представлении отчетности (нейтральность по отношению ко всем категориям пользователей). 2. Одинаковая степень доступа для всех внешних пользователей к обязательной отчетности.
	Осмотрительность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Соблюдение принципа осторожности (консерватизма). 2. Соблюдение принципа импаритета.
	Проверяемость	<ol style="list-style-type: none"> 1. Организация системы внутреннего контроля. 2. Независимый аудит отчетности. 3. Использование автоматизированных систем контроля входных данных (в условиях компьютерных технологий обработки учетной информации). 4. Осуществление контроля со стороны государственных уполномоченных органов. 5. Публикация отчетности.
Сравнимость	Постоянство	<ol style="list-style-type: none"> 1. Последовательность применения и раскрытия учетной политики. 2. Отражение отклонений за счет изменений в учетной политике (в установленных случаях). 3. Предоставление отчетных показателей в динамике (минимум за два смежных периода). 4. Раскрытие сведений о фундаментальных ошибках.
Экономичность	Эффективность	Оценка и сравнение выгод и затрат от получения дополнительных доходов.

Для обеспечения качества учетной информации и выполнения всех функций (контрольной, аналитической, информационной и др.) учетная система должна иметь многомерный и многоаспектный характер. Внутренняя организация такой системы должна соответствующим образом реагировать на изменения информационных запросов.

Для менеджеров в оперативном порядке должен создаваться образ (информационная модель) любой проблемной ситуации, позволяющий принимать

адекватные управленческие решения. Выполнение бухгалтерией качественно всей работы для осуществления всех функций бухгалтерского учета предопределяет гармоничное единство развития его формы, содержания и структурно-содержательных аспектов.

Для оценки качества учетной информации можно использовать критерии и характеристики (табл. 1).

Расширение круга задач, решаемых бухгалтерским учетом, а также необходимость гармоничного развития всех его функций требуют определенной

Таблица 2. Организационно-деловые качества бухгалтеров

Виды качеств	Критерии оценки			
	Отлично	Хорошо	Удов- летворительно	Неудов- летворительно
Компетентность	Систем- ность знаний	Широкий кругозор	Стремление к по- знанию нового	Небольшой опыт работы
Ориентация в проблемах	Перспективная	Тактическая	Текущая	Нет ориентации
Эмоциональность	Умеренная	Пониженная	Повышенная	Критическая
Основа принятия решения	Рассудочность	Чувствительность	Сосредоточенность	Послушность
Характер	Открытый	Общительный	Прямой, общительный	Замкну- тый, упрямый
Объект внимания	Форма и содержание	Содержание	Форма	Только элементарный
Отношение к коллегам	Дипломатичное	Гибкое, деловое	Прямолинейное	Грубое
Действие словесно- го поощрения	Умеренное	Расслабляющее	Эмоциональное	Возбужденное
Реакция на критику	Спокойная	Относительно спокойная	Эмоциональная	Агрессивная
Отношение к своим обязанностям	Объективное, ответственное	Независимое, честное	Добросовестное, динамическое	Безразличное

дифференциации отдельных секторов, которая закономерно переходит в структурную дифференциацию. Сейчас этот процесс проявляется в разделении бухгалтерского учета на две относительно самостоятельные подсистемы – финансовую и управленческую бухгалтерии, автономизацию налоговых расчетов.

Развитие бухгалтерии конкретного предприятия обеспечивается путем дополнения к ее структуре новых сегментов. Вследствие этого появляется возможность изменять качество работы бухгалтерии и формирования учетной информации.


Показатели, характеризующие деловые качества бухгалтерских кадров

Организация бухгалтерского учета требует не только создания системы учета путем совершенствования ее методологии, методики и техники, но и эффективного функционирования учетного процесса. Это во многом зависит от уровня квалификации бухгалтерского аппарата и кадрового потенциала специалистов в системе управления производством.

При организации финансового и управленческого учета и внедрении гибких систем особую актуальность приобретает вопрос подбора бухгалтерских кадров на конкурсной основе. При этом необходимо обращать внимание не только на уровень квалификации дипломированных специалистов, но и на деловые качества работников учетного труда (табл. 2).

Важным элементом, обеспечивающим качество учетной информации, является контроль. При этом контроль рассматривается не только как средство обнаружения ошибок, злоупотреблений, но и как инструмент обеспечения полноты, достоверности и своевременности учетных записей, качества учетной информации для управления производством.

Особую роль в обеспечении качества учета играют используемые технические ресурсы и программные средства. Учитывая разнообразие задач, стоящих перед счетными работниками, в ходе исследования выделены следующие направления специальных программ, которые можно использовать в процессе бухгалтерского учета и отчетности:

- вычислительные (выполняют необходимые расчеты);
 - контрольные (сопоставляют вводимые данные с заданными параметрами и сигнализируют об отклонениях);
 - аналитические (оценивают полученные результаты и формируют отдельные выводы);
 - экспертно-консультационные (предлагают возможные решения обнаруженных проблем) и др.
- Таким образом, качество учетной информации обеспечивается системой, состоящей из отдельных гармонично взаимосвязанных элементов. Реализация системы обеспечения качества учетной информации возможна на основе внутренней стандартизации учета и отчетности. 

Список литературы

1. Алборов Р.А., Концевая С.М., Бычков М.Ф. Организация службы бухгалтерского учета и оценка эффективности ее деятельности в крупных организациях АПК / Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 3. – С. 35-39.
2. Алборов Р.А., Концевая С.М., Алборова З.М. Организация службы бухгалтерского учета и оценки эффективности ее деятельности / Наука Удмуртии. – 2010. – № 10. – С. 145-155.

УДК 657.1

Аналитические признаки балансового моделирования в системе управленческого учета

Analytical signs balance simulation in management accounting system

Наталья Александровна Кручанова, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону
аспирант кафедры бухгалтерского учета

Nataliya A. Kruchanova, Rostov State Economic University, Russia, Rostov-on-Don
Graduate student of the Department of Accounting
krunatalia@gmail.com

344000, Ростовская обл., г. Ростов-на-Дону, ул. Максима Горького, д. 123/67, кв. 47, +7 (928) 760-58-48

В статье рассмотрены основные подходы к организации балансовых равенств в управленческом учете на основе информационной взаимосвязи с финансовым учетом, которые дают преимущества в оценке вклада объектов управления в совокупной прибыли организации.

The article describes the main approaches to the organization of balance equations in management accounting on the basis of information linkages with financial accounting and giving benefits in assessing the contribution of control objects in the aggregate profit organization.

Ключевые слова: управленческий учет; баланс; балансовое равенство; счета и двойная запись; доходы; расходы; финансовые результаты; средства; источники.

Keywords: management accounting; balance sheet; financing; accounts and double entry; income; expenditures; financial results; funds sources.

Особенности организации балансовых обобщений в управленческом учете

История отечественного развития бухгалтерского учета сопровождалась трансформацией балансовых обобщений как в сторону усложнения его структуры (до экономической перестройки), так и в сторону его упрощения (после перестройки). Процесс упрощения бухгалтерской отчетности, а в большей степени это коснулось бухгалтерского баланса, обоснован сближением отчетности с МСФО.

В рамках этого явно сформировалась основная цель финансовой отчетности – прозрачность ключевых показателей организации, а также возможность на их основе прогнозирования денежных потоков в будущем. В этом направлении успешный опыт наблюдается уже четвертый десяток лет, предлагая для понимания отчетности в настоящее время 36 международных стандартов финансовой отчетности.

Однако стандартизация МСФО существенно отдаляет внешнего пользователя от понимания внутренних процессов менеджмента. Во-первых, стандарты по учету в сфере управления, разработанные на международном уровне Институтом управленческого учета (Institute of Management Accounting), могут носить лишь общий характер. Жесткое насаждение со стороны государства этих правил для применения коммерческими предприятиями может отрицательно отразиться на их системе управления, поскольку каждая система управления индивидуальна, оправдана особенностями технологии, структурой предприятия, персональными познаниями руководителей в области менеджмента и другими причинами. При этом приемы управленческого учета и формирования внутренней отчетности должны быть достаточно гибкими и изменчивыми, что не позволяет их подчинить иерархии МСФО.



Во-вторых, сроки формирования отчетности по МСФО далеки от необходимых временных интервалов для формирования управленческой отчетности, требуемой с более частой периодичностью. В-третьих, качественные принципы отчетности по МСФО, а именно: приоритета содержания над формой, полноты, правдивости, осмотрительности, не всегда совместимы с принципами формирования управленческой отчетности.

В силу оперативности создания последней более целесообразным является больший риск, а это принцип осмотрительности, чем при формировании финансовой отчетности, когда такой риск недопустим. Кроме того, принцип существенности имеет различные объекты направленности в финансовой и управленческой отчетности. Если в финансовой отчетности обязательными для раскрытия являются все существенные активы и обязательства вне зависимости от их соотношения с объектами управления, то в управленческой желательны все активы, объединяющие доходы, расходы и финансовые результаты, соотносимые с носителями затрат, центрами затрат и центрами ответственности.

Таким образом, с точки зрения принятия управленческих решений, направленных на поиск внутренних резервов повышения активов, балансовое уравнение двойственности и по национальным стандартам формирования финансовой отчетности и по МСФО носит формальный характер. Лишь ряд международных стандартов в части оценки учетных активов и обязательств может быть применимы для формирования показателей управленческой отчетности.

Только 6 стандартов могут быть применимы для вышеуказанной цели, а именно: МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств», МСФО 14 «Сегментная отчетность», МСФО 18 «Выручка», МСФО 33 «Прибыль на акцию», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». При этом ни один из стандартов не раскрывает инструменты формирования прибыли, приходящейся на объект управления, а также приемы разграничения доходов и расходов между указанными объектами, что в совокупности является основной целью управленческого баланса и способствует выработке управленческих решений.

Ранее нами были обоснованы объекты балансовых равенств, необходимые для использования в управленческом балансе и дающие возможность выявить аналитическое участие каждого объекта в формировании финансового результата в целом по предприятию. Действие взаимосвязи всех управленческих объектов в балансовом равенстве подчинено единой концепции, определяющей стратегию балансового моделирования и учетную направленность информационного пространства.

Балансовый подход к моделированию учетно-управленческой информации основан на концепции

включения в балансовое равенство существенной учетной информации, способной повлиять на финансовый результат организации. В качестве существенной для управленческого учета является информация о доходах, расходах и финансовых результатах. Остальной учетный ресурс необходим для использования лишь в той степени, в которой он оказывает влияние на финансовый результат.

Категория аналитических признаков для их применения в балансовом равенстве также имеет несколько иное предназначение. Например, в бухгалтерском учете в качестве аналитических признаков признаются детальные расшифровки однородных активов или обязательств. Для активов такими признаками являются: инвентарные номера для материалов и основных средств, виды ценных бумаг для финансовых вложений, банковские счета для безналичных средств, заказы для незавершенного производства и т.д. Для обязательств: контрагенты для всех видов дебиторской и кредиторской задолженности, работники предприятия для отражения задолженности по заработной плате, виды налогов для задолженности перед бюджетом и т.д. При этом в бухгалтерском балансе не предполагается раскрытие вышеуказанных аналитических признаков, поскольку важен финансовый результат их взаимодействия.

В управленческом учете в качестве аналитических признаков целесообразно избрать виды структурных подразделений в разрезе центров затрат или их укрупненных объектов – мест возникновения затрат, главных менеджеров в виде центров финансовой ответственности, результат производства в виде носителей затрат. Управленческий учет реализуется через познание результата взаимодействия активов и обязательств, объединенных доходами, расходами и финансовыми результатами.

В рамках этого включение аналитических признаков управленческого учета в балансовое равенство является главным условием выявления разницы между доходами и расходами в местах возникновения этой разницы, в разрезе ответственных за эту разницу, в разрезе объектов продажи, инициирующих появление этой разницы. Само балансовое равенство является лишь учетным приемом, позволяющим уравновесить активы и пассивы учетного уравнения.

В результате балансовый подход к моделированию учетно-управленческой информации основан на концепции включения в балансовое равенство существенной учетной информации, способной повлиять на финансовый результат организации, который можно сформулировать следующим образом: концепция управленческого баланса заключается в необходимости соотношения в разрезе аналитических объектов управленческого учета взаимосвязанной учетной информации о доходах и расходах, уравновешенных в балансовом равенстве финансовыми результатами в разрезе тех же объектов.

Стратегия учетных действий в рамках указанной концепции нацелена на получение возможности

сформировать финансовый результат каждого объекта управленческого учета в составе однородных групп управленческих объектов – по местам возникновения финансовых результатов, по центрам финансовой ответственности и по носителям затрат. Все необходимые предпосылки для этого в настоящее время в учетной практике присутствуют.

Во-первых, управленческий учет в течение многих лет адаптируется на отечественных предприятиях, частично став наследием хозрасчетных отношений в доперестроечные годы, частично – пополнен опытом международной практики учета.

Во-вторых, демократичность действующего в настоящее время нового плана счетов позволяет реализовать в учетном пространстве использование сразу несколько аналитических уровней в отношении доходов и расходов организации, не транспортируя полученную информацию в систему бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность. Технически в современных условиях такую возможность обеспечивает третий фактор, в рамках которого программные средства позволяют реализовать параллельное ведение одних и тех же приемов в различных вариациях. Примером такового выступает вариант одновременного ведения налогового и бухгалтерского учета в отношении одних и тех же операций, но обеспечивающего различный результат таковых.

Таким образом, бухгалтерский учет, задавая целью систематического формирования финансового результата и используя для этого прием двойной записи, неизменно проходит путь балансовых обобщений в отношении средств и обязательств, соотношенных с тем или иным объектом управленческого учета. Результат таких манипуляций с активами и обязательствами находит отражение в основной форме бухгалтерской отчетности № 1 «Бухгалтерский баланс».

Результат манипуляций с доходами и расходами представляет форма № 2 «Отчет о финансовых результатах». Это также своеобразная форма балансового обобщения, ограниченная лишь доходной и расходной составляющей из всей массы хозяйственных операций. Балансовое равенство в указанной форме представлено в виде доходов и расходов и уравнивается прибылями и убытками, что делает балансовое равенство завершающим приемом представления учетной информации.

Инвестиционный интерес к тому или иному хозяйствующему субъекту в первую очередь удовлетворяется балансовым равенством в отношении доходно-расходной деятельности из формы № 2 «Отчет о финансовых результатах», во вторую очередь – информацией об имеющихся активах и обязательствах, представленных в форме № 1 «Бухгалтерский баланс». Остальные формы отчетности лишь детализируют ряд показателей первых двух указанных форм.

Однако балансовые равенства в отношении доходно-расходной деятельности обозначены

в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах» в валовых показателях, что не позволяет удовлетворить аналитический интерес к ним со стороны главных топ-менеджеров. Поскольку формат отчета о финансовых результатах не подлежит изменению и не содержит аналитических учетных признаков, сфера интереса к балансовым обобщениям в связи с этим начала перемещаться в область управленческого учета.

Как было доказано ранее, управленческий учет основан на постоянном учете и обобщении в разрезе различных аналитических объектов информации о доходах, расходах и финансовых результатах. Именно такой подход к организации учета является классической схемой управленческого учета, а сами показатели группируются по указанным признакам на основе совокупности доходно-расходных показателей финансового учета. Это позволило нам создать балансовое равенство ключевых доходно-расходных показателей, разность между которыми уравнивается или прибылью, если первые больше вторых, или убытками, если, наоборот, вторые больше первых.

Особенность и информативность такого примитивного равенства играет большую роль в обеспечении топ-менеджеров знаниями о доле прибыли или убытка в той или иной группе управленческих объектов учета в совокупной прибыли организации в целом. Такое балансовое равенство может быть сформировано только в системе управленческого учета, поскольку его инструментарий позволяет одну и ту же массу доходов и расходов учесть в разрезе центров возникновения затрат, носителей затрат и центров ответственности.

Отечественный вариант бухгалтерского баланса не способен предоставить такую информацию, поскольку результатом его учета является информация об изменении каждой статьи собственного капитала вне связи с участниками его изменения. В табл. 1 представлен формат управленческого баланса на основе структуризации доходов, связанных с ними издержек и полученных финансовых результатов в разрезе объектов управленческого учета. В силу охвата балансовым равенством ключевых показателей организации указанное равенство отнесено нами к первому уровню балансовых уравниваний.

Как видно из данных табл. 1, основная информативность управленческого баланса основана на отражении взаимосвязанных показателей в разрезе трех ключевых групп объектов аналитического баланса. Доходы и расходы носителей затрат способны предоставить информацию о результате участия предприятия в отраслевом бизнесе, доходы и расходы центров затрат – информацию о результатах размещения прибыли по местам ее возникновения, доходы и расходы центров ответственности – информацию о результатах достижения поставленных целей основными топ-менеджерами.

Однако концепция управленческого, баланса нацеленная на соотнесение в разрезе аналитических



Таблица 1. Структура балансового равенства ключевых показателей управленческого учета

№ пп.	Актив	№ пп.	Пассив
Управленческий баланс центров затрат			
1.1	Издержки центров затрат	1.4	Доходы центров затрат
1.2	Прибыль центров затрат	1.5	Убытки центров затрат
1.3	Баланс центров затрат	1.6	Баланс центров затрат
Управленческий баланс центров ответственности			
2.1	Издержки центров ответственности	2.4	Доходы центров ответственности
2.2	Прибыль центров ответственности	2.5	Убытки центров ответственности
2.3	Баланс центров ответственности	2.6	Баланс центров ответственности
Управленческий баланс носителей затрат			
3.1	Издержки носителей затрат	3.4	Доходы носителей затрат
3.2	Прибыль носителей затрат	3.5	Убытки носителей затрат
3.3	Баланс носителей затрат	3.6	Баланс носителей затрат

объектов управленческого учета взаимосвязанной учетной информации о доходах и расходах, имеет свое продолжение в рамках локальных балансовых равенств, отнесенных нами ко второму уровню балансовых уравнений и позволяющих раскрыть причины минимизации прибыли или «узкие места» в системе управления.

В табл. 2 приведены примеры балансовых равенств в отношении видов активов или обязательств.

Каждое из приведенных в табл. 2 модельных равенств позволяет проводить логическую оценку переменных моделей путем сопоставления размерности экономических показателей, являющихся базовыми значениями для переменных

величин. При этом базовыми значениями могут быть как фактические, так и плановые состояния показателей.

Таким образом, концепция управленческого баланса представлена нами в двухуровневом балансовом равенстве (рис. 1), каждая строка которого может быть расширена аналитической информацией в отношении любой группы объектов управленческого учета.

Представленная концепция управленческого баланса позволяет трансформировать средства и источники в балансовом равенстве в разрезе объектов управления, выполняя при этом две основные функции бухгалтерского учета: информационную и контрольную.

Таблица 2. Виды балансовых равенств в отношении активов и их источников

№ пп.	Левая часть балансового равенства	Правая часть балансового равенства	Характеристика балансового равенства	
Товарный баланс				
1.1	Остаток товаров на начало периода	1.4	Реализовано товаров за период	Характеризует пропорциональность товарных запасов с точки зрения покупаемых и реализуемых объемов, а также готовность организации к продажам с начала следующего отчетного периода
1.2	Получено товаров за период	1.5	Остаток товаров на конец периода	
1.3	Баланс	1.6	Баланс	
Баланс торговой наценки				
2.1	Остаток торговой наценки на начало периода	2.4	Остаток торговой наценки на начало периода	Характеризует пропорциональность товарной наценки на покупаемых и реализуемых запасах, а также возможность получения дохода (в виде наценки) в следующем отчетном периоде
2.2	Прирост торговой наценки на поступившие товары за период	2.5	Прирост торговой наценки на поступившие товары за период	
2.3	Баланс	2.6	Баланс	
Материальный баланс				

Продолжение таблицы 2

№ пп.	Левая часть балансового равенства		Правая часть балансового равенства	Характеристика балансового равенства
3.1	Остаток МПЗ на начало периода	3.4	Отпущено МПЗ на производство за период	Характеризует пропорциональность движения материальных запасов, а также готовность организации продолжить производство с начала следующего отчетного периода
3.2	Получено МПЗ за период	3.5	Остаток МПЗ на конец периода	
3.3	Баланс	3.6	Баланс	
Баланс затрат на производство				
4.1	Остаток незавершенного производства на начало периода	4.4	Остаток незавершенного производства на конец периода	Характеризует пропорциональность производственных заделов, а также готовность продолжить технологические процессы с начала следующего отчетного периода
4.2	Прирост затрат на производство за период	4.5	Выпуск готовой продукции (услуг) за период	
4.3	Баланс	4.6	Баланс	
Баланс готовой продукции				
5.1	Остаток готовой продукции на начало периода	5.5	Остаток готовой продукции на конец периода	Характеризует пропорциональность движения готовой продукции, а также готовность организации продолжить отгрузку продукции с начала следующего отчетного периода
5.2	Выпуск готовой продукции за период	5.6	Реализовано продукции за период	
5.3	-	5.7	Отгружено продукции за период	
5.4	Баланс	5.8	Баланс	
Баланс дебиторской задолженности				
6.1	Остаток дебиторской задолженности на начало периода	6.4	Остаток дебиторской задолженности на конец периода	Характеризует пропорциональность дебиторской задолженности, а также уверенность в положительной динамике погашения дебиторской задолженности в следующем отчетном периоде
6.2	Отгружено продукции (услуг) за период	6.5	Оплачено дебиторской задолженности за период	
6.3	Баланс	6.6	Баланс	
Баланс кредиторской задолженности				
7.1	Остаток кредиторской задолженности на начало периода	7.4	Остаток кредиторской задолженности на конец периода	Характеризует пропорциональность кредиторской задолженности, а также уверенность в положительной динамике погашения кредиторской задолженности в следующем отчетном периоде
7.2	Получено материалов (услуг) за период	7.5	Оплачено продукции (услуг) за период	
7.3	Баланс	7.6	Баланс	

Первая функция, кроме того, что она информационная, является количественной функцией, поскольку концепция предполагает простое деление доходов и расходов между объектами управленческого учета. Вторая функция является качественной, поскольку концепция управленческого баланса обеспечивает структуризацию текущих издержек, исключая капитальные с целью включения первых в балансовое равенство. Кроме того, качественная функция предполагает возможность манипуляции различным временным интервалом при формировании балансового уравнения.

По мере расширения объемов воспроизводственной деятельности и развития систем управления происходит постепенное усложнение балансовых равенств и увеличения количества объектов учета. Переход от одних форм бизнеса к другим зачастую сопровождается расширением технологических процессов, увеличением числа подразделений, расширением количества зон ответственности, что в совокупности призывает к совершенству действующей структуры балансового равенства, а именно, увеличивать количество строк и разделов балансового равенства



Рис. 1 Схема двухуровневого балансового равенства управленческого учета

или менять временной интервал для формирования баланса.

Таким образом, концепция балансового обобщения в системе управленческого учета дает возможность раскрыть доходные и расходные составляющие в отношении аналитических объектов управления и долю участия каждого из них в совокупном

финансовом результате коммерческого предприятия. При этом прием балансового моделирования позволяет раскрыть качественные характеристики средств, закрепленных за объектами управленческого учета, а также источники этих средств, объединенных локальными балансовыми равенствами в целях управления предприятием.

Библиографический список

1. Карельская С.Н. Эволюция бухгалтерского баланса. Прошлое, настоящее и будущее. Берлин.: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 196 с.
2. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс в историческом развитии // Всероссийский экономический журнал ЭКО. – 2006. – № 7. – С. 131 – 145.
3. Шароватова Е.А. Методика балансового обобщения в управленческом учете / Е.А. Шароватова // Вестник ДГТУ. – 2011. – № 8 (60). – Т. 11. – Вып. 2.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ