



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№4 | 2014

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Классификация разниц в соответствии с ПБУ 18/02
- Прямые и косвенные расходы в налоговом учете организаций
- Понятие сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности и способы ее достижения
- Налог на прибыль в системе экономических отношений
- Развитие методики анализа и оценки задолженности покупателей (заказчиков) в коммерческих организациях



Действительный член



Международной
федерации
бухгалтеров

2014 www.ipbr.org

Уважаемые читатели!



Осенью, когда заканчивается пора отпусков, многие задумываются о том, чтобы освоить новые знания, изменить вектор своей карьеры, а возможно – сменить сферу деятельности.

Профессиональным бухгалтерам ИПБ России предлагает широкий спектр эффективных инструментов. Новые актуальные знания можно получить на курсах повышения профессионального уровня, а расширить профессиональные горизонты помогут аттестаты ИПБ России.

Желаем профессиональных побед и успехов в новых начинаниях!



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
- 5 Классификация разниц в соответствии с ПБУ 18/02
Р.И. Рябова
- 12 Оценка активов, группировка и признание доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете
Р.И. Рябова
- 14 Прямые и косвенные расходы в налоговом учете организаций
Р.И. Рябова
- 17 Амортизируемое имущество
Р.И. Рябова
- 24 Особенности применения главы 25 НК РФ
Р.И. Рябова

Бухгалтерский учет и отчетность

- 32 Понятие сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности и способы ее достижения
А.А. Минченко

Налоговая политика

- 37 Налог на прибыль в системе экономических отношений
О.В. Чернышева

Финансовый менеджмент

- 43 Развитие методики анализа и оценки задолженности покупателей (заказчиков) в коммерческих организациях
Л.А. Истомина

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54080 от 08 мая 2013 года выдано Роскомнадзором
Учредитель: НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», тел. (495) 720-54-55
Адрес: 125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Выпускающий редактор Н.В. Иволгина
Подписано в печать 14.08.2014. Формат 60 x 90/8. Тираж 5 000
Отпечатано в России
Подписной индекс по каталогу «Почта России»: 14257 – на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования

СОБЫТИЯ

В Москве прошла восьмая «Встреча без границ»

2 июля 2014 года в Москве состоялась восьмая «Встреча без границ», которая была организована ИПБ России при поддержке Минфина России. Тема встречи – «Инфраструктура качества финансовой отчетности. Роль профессионального сообщества и экспертных организаций».

В открытии встречи принял участие директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита Минфина России Л. З. Шнейдман. Он передал участникам мероприятия приветствие заместителя министра финансов РФ С. Д. Шаталова. Как подчеркивается в приветствии, «в условиях существенного возрастания роли бухгалтерской и аудиторской профессии в современной экономике и обществе в целом уникальность встречи в том, что она позволяет на неформальной основе обсудить важнейшие вопросы, волнующие профессиональное сообщество. Сотрудничество профессиональных объединений способствует развитию и укреплению профессии.



Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита Минфина России

Используя опыт коллег, каждая организация становится сильнее сама и тем самым вносит вклад в развитие бухгалтерской профессии в мире».

Обсуждение темы получилось насыщенным и интересным.

Данил Александрович Прокопович, председатель комитета ИПБ России по МСФО, рассмотрел пути улучшения качества финансовой отчетности.

Пол Ван Гейт, эксперт в области аудита и бухгалтерского законодательства (Бельгия), в своем выступлении напомнил участникам, что будущее профессии — это качество.

Дарья Кухарь, специальный менеджер Международной федерации бухгалтеров, сделала акцент на том, что глобальная база знаний МФБ является общим глобальным ресурсом для бухгалтеров.

Лилия Григорой, президент Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова, проинформировала участников о требованиях к финансовой отчетности в Республике Молдова и поделилась опытом, который Ассоциация приобрела в процессе модернизации системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Тибор Пал, вице-президент по образовательной деятельности, и Ференц Еперхеси, вице-президент по международным отношениям Палаты аудиторов Венгрии, сделали доклад на тему «Профессиональная поддержка и аудиторский контроль процесса составления финансовой отчетности в Венгрии».

Ирина Евгеньевна Астраханцева, профессиональный бухгалтер Республики Казахстан, САР, финансовый директор ТОО «Ориентир ТС», осветила консолидацию профессионального сообщества и экспертных организаций в рамках Таможенного союза.

Ана Динка, первый вице-президент Палаты финансовых аудиторов Румынии, рассказала об опыте регулирования на основе Международных стандартов аудита и кодекса этики.

Йозеф Крол, президент Национальной палаты аудиторов Польши, обозначил



Участники восьмой «Встречи без границ»

задачи, которые стоят перед палатой в ближайшие годы.

С презентациями по каждому выступлению можно ознакомиться на сайте ИПБ России.

ИПБ России реализует соглашение о сотрудничестве с Крымским агротехнологическим университетом

Директор ИПБ России Е.И. Копосова и и.о. директора Крымского агротехнологического университета С.В. Додонов подписали соглашение о сотрудничестве между двумя организациями. Одним из направлений этого сотрудничества является организация семинаров.

30-часовая программа семинара включала обширный перечень вопросов по бухгалтерскому учету и налогообложению деятельности организаций в России. Занятия проводила лектор Раиса Васильевна Костина, канд. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой финансов Российского государственного аграрного университета – МСХА им. К.А. Тимирязева, директор ООО «Оценочно-консалтинговая фирма «Ажур-Консалтинг», действительный член Российского общества оценщиков.

Раиса Васильевна, являясь профессионалом в области бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, подготовила массу презентационных материалов,

смогла ответить на целый ряд вопросов, касающихся как организации бухгалтерского учета, так и деятельности высшего учебного заведения в России, организации



Участники семинара «Бухгалтерский учет в РФ»

работы преподавателя. По окончании семинара участникам были вручены свидетельства об участии в семинаре.

В процессе проведения семинара участники также имели возможность ознакомиться с деятельностью ИПБ России, и в настоящее время идет подготовка документов для сдачи экзамена на сертификат профессионального бухгалтера – члена ИПБ России. Большинство участников высоко оценили представившуюся возможность влиться в семью коллег-профессионалов.

Встреча с представителями Минфина Республики Беларусь

15-16 июля 2014 года в Москве состоялась встреча специалистов Министерства финансов Республики Беларусь и представителей ИПБ России, посвященная проработке вопросов взаимного признания национальных сертификатов специалистов по бухгалтерскому учету в рамках решений Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ.

Министерство финансов Республики Беларусь представляли начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита, канд. экон. наук, доцент Т.Н. Рыбак и консультант отдела международных стандартов финансовой отчетности IAB В.П. Гончарова. От ИПБ России во встрече принимали

участие директор Е.И. Копосова, финансовый директор Д.В. Ермолаев, директор аттестационного центра А.В. Косилова, директор информационно-технического центра Л.М. Панина.

Стороны договорились, что необходимо разработать соглашение о взаимном признании национальных сертификатов, непосредственном сотрудничестве и оказании методологической, нормативной и информационной взаимопомощи при подготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Участники также обсудили возможности использования единого программного обеспечения, поддерживающего функционирование и развитие систем электронного тестирования специалистов бухгалтерской и аудиторской профессии и информационного взаимодействия в профессиональном сообществе, с учетом опыта ИПБ России, накопленного за семнадцатилетнюю историю его существования.

Участники встречи отметили, что такое стратегическое партнерство приобретает особое значение в рамках формирования единого экономического пространства, основой которого станет реальное функционирование Таможенного союза, создание взаимоприемлемых условий для беспрепятственного перемещения товаров, услуг, капиталов и рабочей силы, развитие единых транспортных, энергетических, информационных систем.



Слева направо: консультант отдела международных стандартов финансовой отчетности IAB Минфина Республики Беларусь В. П. Гончарова, начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина Республики Беларусь Т. Н. Рыбак, директор ИПБ России Е. И. Копосова, директор аттестационного центра А. В. Косилова, директор информационно-технического центра Л. М. Панина.

Уважаемые читали!

Мы продолжаем цикл статей, посвященных налоговому администрированию, налогообложению и налоговому учету. Эти материалы можно использовать как для подготовки, так и для повышения профессионального уровня профессиональных бухгалтеров. В этом номере – статьи по налогу на прибыль организаций.

Раиса Ивановна Рябова, методолог ИПБ России

Классификация разниц в соответствии с ПБУ 18/02

Постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства (активы)

Постоянные разницы увеличивают или уменьшают бухгалтерскую прибыль для целей налогообложения в отчетном (налоговом) периоде и не оказывают влияния на налогооблагаемую прибыль в последующих периодах.

Под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18/02). Схема образования постоянных налоговых обязательств (ПНО) и постоянных налоговых активов (ПНА) приведена в табл. 1.

К доходам, признаваемым в бухгалтерском учете, но не признаваемым в целях налогообложения, относится часть доходов, поименованных в статье 251 НК РФ:

- в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ

из бюджета (внебюджетного фонда) (п. 12 ст. 251 НК РФ);

- в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ (п. 21 ст. 251 НК РФ);
- в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со статьей 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу) (п. 25 ст. 251 НК РФ);
- в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений,

Таблица 1. Схема образования постоянных налоговых обязательств (ПНО) и постоянных налоговых активов (ПНА)

Объект учета	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Постоянное налоговое обязательство (ПНО) или постоянный налоговый актив (ПНА)	Влияние на сумму налога от бухгалтерской прибыли
Доходы	Признаются	Не признаются	ПНА	Уменьшение
	Больше	Меньше	ПНА	Уменьшение
	Не признаются	Признаются	ПНО	Увеличение
	Меньше	Больше	ПНО	Увеличение
Расходы	Признаются	Не признаются	ПНО	Увеличение
	Больше	Меньше	ПНО	Увеличение
	Не признаются	Признаются	ПНА	Уменьшение
	Меньше	Больше	ПНА	Уменьшение

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

произведенных организацией-ссудополучателем.

К доходам, признаваемым в целях налогообложения, но не признаваемым в бухгалтерском учете, в частности, относятся:

- доходы в виде безвозмездно полученных работ, услуг (при наличии документов, подтверждающих получение (п. 8 ст. 250 НК РФ));
- дополнительный доход, исчисленный в целях налогообложения в соответствии со статьями 105.3, 280 и 305 НК РФ.

Расходы, учитываемые в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат, а в целях налогообложения – в пределах нормативов:

- расходы на отдельные виды рекламы;
- представительские расходы;
- проценты по долговым обязательствам;
- расходы на добровольное страхование работников;
- компенсация за использование личных автомобилей в служебных целях.

Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но полностью не учитываемые в целях налогообложения, как прямо поименованные в статье 270 НК РФ, в частности:

- в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со статьей 300 НК РФ (п. 10 ст. 270 НК РФ);
- в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (п. 15 ст. 270 НК РФ);
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено настоящей главой (п. 16 ст. 270 НК РФ);
- целевые отчисления на содержание некоммерческих организаций (п. 34 ст. 270 НК РФ);
- выплаты работникам, предусмотренные пунктами 21-29 статьи 270 НК РФ (материальная помощь, оплата

дополнительных отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством), надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, расходы на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах и др.);

- иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в Налоговом кодексе РФ.

Временные разницы

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Для целей ПБУ 18/02 под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Под *отложенным налоговым активом* понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль,

Таблица 2. Схема образования временных разниц

Объект учета	Отчетный период		Следующие периоды				Влияние на бухгалтерскую прибыль в отчетном периоде
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	ВВР или НВР	ОНА или ОНО	
Доход	Учитывается	Не учитывается	Не учитывается	Учитывается	НВР	ОНО	Уменьшает
	Не учитывается	Учитывается	Учитывается	Не учитывается	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Больше	Меньше	Меньше	Больше	НВР	ОНО	Уменьшает
	Меньше	Больше	Больше	Меньше	ВВР	ОНА	Увеличивает
Расход	Учитывается	Не учитывается	Не учитывается	Учитывается	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Не учитывается	Учитывается	Учитывается	Не учитывается	НВР	ОНО	Уменьшает
	Больше	Меньше	Меньше	Больше	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Меньше	Больше	Больше	Меньше	НВР	ОНО	Уменьшает

подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под *отложенным налоговым обязательством* понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Схема образования временных разниц представлена в табл. 2.

Обозначения:

- ВВР – вычитаемая временная разница;
- НВР – налогооблагаемая временная разница;
- ОНА – отложенный налоговый актив;
- ОНО – отложенное налоговое обязательство.

Примеры возникновения вычитаемых временных разниц

1. Доходы, признаваемые в налоговом учете раньше, чем в бухгалтерском учете (например, доходы по производству с длительным циклом в случае,

если договором не предусмотрена разбивка на этапы) (ст. 271 НК РФ).

2. Расходы (убытки), признаваемые в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом учете:

- амортизация основных средств, если сумма амортизационных отчислений в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете (при условии одинаковой первоначальной стоимости). (Например, при применении понижающего коэффициента в соответствии с пунктом 4 статьи 259.3 НК РФ);
- убытки, переносимые на будущее: от основной деятельности; от реализации основных средств; от реализации и иного выбытия ценных бумаг; от уступки права требования долга продавцом после наступления срока платежа по договору; от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.

Примеры возникновения налогооблагаемых временных разниц

Расходы, которые классифицируются как налогооблагаемые временные разницы:

- амортизация основных средств, если сумма амортизационных отчислений в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете (при условии одинаковой первоначальной стоимости). Это возникает, например, при применении повышающих коэффициентов только в налоговом учете;
- расходы по заемным средствам, учитываемые в налоговом учете в составе внереализационных расходов, а в бухгалтерском учете относимые на увеличение стоимости инвестиционного актива;

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

- расходы на НИОКР, по которым получен положительный результат;
- таможенные пошлины и расходы, связанные с приобретением товаров (кроме цены по договору с поставщиком), которые в бухгалтерском учете формируют стоимость товара, а в налоговом учете могут признаваться в момент их возникновения;
- перечень прямых расходов в налоговом учете меньше, чем в бухгалтерском учете.

Текущий налог на прибыль

Согласно пункту 22 ПБУ 18/02, способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с пунктами 20 и 21 ПБУ 18/02. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;
- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о финансовых результатах «Прочее» – строка 2460. По этой же строке показываются санкции и пени на нарушение законодательства.

Текущий налог на прибыль – это налог на прибыль по налоговой декларации. В Отчете о финансовых результатах текущий налог на прибыль отражается по отдельной строке в круглых скобках

и уменьшает прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли.

Этот показатель определяется путем корректировки условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на суммы постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств. **Условный расход (доход) по налогу на прибыль** – это произведение суммы прибыли (убытка) до налогообложения на ставку налога на прибыль. В бухгалтерском учете текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) – это обязательство перед бюджетом за каждый отчетный период, рассчитанное на счете 68.

Текущий налог на прибыль определяется по следующей схеме (см. схему).

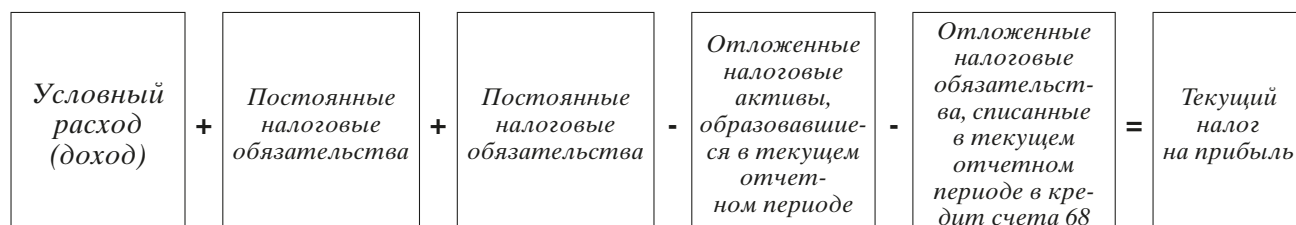
В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств (активов) подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков (подпункты 14 и 15 ПБУ 18/02).

В Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01) разъясняется, что ПБУ 18/02 установлены правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль, а также определена взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При этом ПБУ 18/02 не содержит ограничений по использованию

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Схема



На 1 января текущего года у организации числятся:

- отложенные налоговые активы (Дебет 09) – 120 000 руб.;
- отложенные налоговые обязательства (Кредит 77) – 72 000 руб.

В отчетном периоде:

1. Получена прибыль от продаж (Дебет 90 Кредит 99) – 500 000 руб., в том числе:
 - выручка от реализации – 3 000 000 руб.;
 - себестоимость товаров – 2 500 000 руб.
2. Сальдо прочих доходов и расходов (Дебет 99 Кредит 91) – 70 000 руб., в том числе:
 - прочие доходы – 40 000 руб.;
 - прочие расходы – 110 000 руб.
3. Выявлены постоянные налогооблагаемые разницы в сумме 60 000 руб., и отражены постоянные налоговые обязательства (Дебет 99 Кредит 68) – 12 000 руб.
4. Выявлены вычитаемые временные разницы в сумме 120 000 руб. и отражено образование отложенных налоговых активов (Дебет 09 Кредит 68) – 24 000 руб.
5. Погашены временные вычитаемые разницы в сумме 250 000 руб. и отражено погашение отложенных налоговых активов (Дебет 68 Кредит 09) – 50 000 руб.
6. Выявлены налогооблагаемые временные разницы в сумме 40 000 руб. и отражено образование отложенных налоговых обязательств – 8 000 руб.
7. Погашена налогооблагаемая временная разница в сумме 50 000 руб. и отражено списание отложенных налоговых обязательств (Дебет 77 Кредит 68) – 10 000 руб.
10. Отражены налоговые санкции по акту выездной проверки (Дебет 99 Кредит 68) – 50 000 руб.

Составим оборотную ведомость по счету 99 «Прибыли и убытки» за отчетный период и определим сначала (1-й этап) прибыль до налогообложения, а затем (2-й этап) чистую прибыль (табл. 3).

Пример 1

Таблица 3. Оборотная ведомость по счету 99 (руб.)

Операция	Корреспондирующие счета	Обороты за отчетный период		Прибыль до налогообложения	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
<i>1 этап – без оформления проводок по счету 68 в части условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств (активов)</i>					
1. Прибыль от продаж	90	–	500 000	–	500 000
2. Сальдо прочих доходов и расходов	91	70 000	–	70 000	–
3. Налоговые санкции	68	50 000			
Итого		120 000	500 000	70 000	500 000
<i>Сальдо на конец отчетного периода</i>					
		–	380 000	–	430 000
<i>2 этап – проводки, затрагивающие счет 68 в части условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств (активов)</i>					
4. Начислен условный расход по налогу на прибыль (430 000 x 20%)	68	86 000	–	–	–
5. Отражено постоянное налоговое обязательство	68	12 000	–	–	–
Чистая прибыль (380 000 – 86 000 – 12 000)			282 000	–	–

Определяем налоговую базу по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Налоговая база по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль определяются двумя способами:

- по данным налогового учета в декларации по налогу на прибыль;
- посредством корректировок прибыли до налогообложения по данным бухгалтерского учета на постоянные и временные разницы и условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства на счете 68.

Налоговая база по налоговой декларации составила 370 000 руб.
 Налог на прибыль, взимаемый по ставке 20%, – 74 000 руб.

Определим налоговую базу по расчету:

Прибыль по данным бухгалтерского учета до налогообложения (430 000 руб.)	+	Постоянные налоговые облагаемые (вычитаемые) разницы (60 000 руб.)	+	Образованные в отчетном периоде вычитаемые временные разницы (120 000 руб.)	-	Погащенные в отчетном периоде вычитаемые временные разницы (250 000 руб.)	-	Образованные в отчетном периоде налоговые облагаемые временные разницы (40 000 руб.)	+	Погащенные в отчетном периоде налоговые облагаемые временные разницы (50 000 руб.)	=	370 000 руб.
--	---	--	---	---	---	---	---	--	---	--	---	--------------

Рассчитаем на счете 68 текущий налог на прибыль (табл. 4).

Таблица 4. Оборотная ведомость по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (руб.)

Операция	Корреспондирующие счета	Обороты за отчетный период	
		Дебет	Кредит
1. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99	–	86 000
2. Отражены постоянные налоговые обязательства	99	–	12 000
3. Отражено образование отложенного налогового актива	09	–	24 000
4. Отражено погашение отложенного налогового актива	09	50 000	–
5. Отражено отложенное налоговое обязательство	77	8 000	–
6. Погашено отложенное налоговое обязательство	77	–	10 000
Итого		58 000	132 000
Сальдо за отчетный период			74 000

Определим сальдо по отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам (табл. 5).

Таблица 5. Оборотная ведомость по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» (руб.)

Операция	Корреспондирующие счета	Обороты за текущий период	
		Дебет	Кредит
Счет 09			
Сальдо на 1 января текущего года		120 000	–
Отчетный период.			
1. Отражено образование отложенных налоговых активов	68	24 000	–
2. Отражено погашение отложенных налоговых активов	68	–	50 000
Итого за отчетный период		24 000	50 000
Изменение отложенных налоговых активов за отчетный период			26 000
Сальдо на конец отчетного периода		94 000	–
Счет 77			
Сальдо на 1 января текущего года		–	72 000
Отчетный период			
1. Отражено образование отложенных налоговых обязательств	68	–	8 000
2. Отражено погашение отложенных налоговых обязательств	68	10 000	–
Итого за отчетный период		10 000	8 000

Операция	Корреспондирующие счета	Обороты за текущий период	
		Дебет	Кредит
Изменение отложенных налоговых обязательств за отчетный период		2 000	
Сальдо на конец отчетного периода			70 000

Заполним формы бухгалтерской отчетности (табл. 6 и 7).

Таблица 6. Бухгалтерский баланс (фрагмент) (руб.)

Статья	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Отложенные налоговые активы	1180	120 000	94 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	–	282 000
Отложенные налоговые обязательства	1420	72 000	70 000
Кредиторская задолженность	1520	–	74 000
В том числе задолженность по налогам и сборам			74 000

Таблица 7. Отчет о финансовых результатах (фрагмент) (руб.)

Строка	Код строки	Сумма
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	430 000
Текущий налог на прибыль	2410	(74 000)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	(12 000)
Изменение отложенных налоговых активов	2430	(26 000)
Изменение отложенных налоговых обязательств	2450	2 000
Прочее (налоговые санкции)	2460	(50 000)
Чистая прибыль (убыток)	2400	282 000

Таблица 8. Расчет отложенного налога на основе сравнения стоимости остатков НЗП по данным налогового и бухгалтерского учета

	Сумма остатков НЗП						Разница в отклонении (гр. 7 – гр. 4) (+/-)	Отложенный налог на прибыль (гр. 8 x 20%)	Отражение в бухгалтерском учете			
	Бухгалтерский учет			Налоговый учет					ОНА		ОНО	
	На начало месяца	На конец месяца	Отклонение (+/-)	На начало месяца	На конец месяца	Отклонение (+/-)			Начислено (Дебет 09 Кредит 68)	Погашено (Дебет 68 Кредит 09)	Начислено (Дебет 68 Кредит 77)	Погашено (Дебет 77 Кредит 68)
01.01	-	45000	+45000	-	48000	+48000	+3000	+600	600	-	-	-
02.02	45000	240000	+195000	48000	210000	+162000	33000	-6600	-	600	6000	-
01.03	240000	367000	+127000	210000	318000	+108000	-19000	-3800	-	-	3800	-
I квартал	-	367000	+367000	-	318000	+318000	-49000	-9800	600	600	9800	-

метода сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой применительно к подходам МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Так, в соответствии с ПБУ

18/02 в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница (табл. 8).

Оценка активов, группировка и признание доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете

Оценка активов

В бухгалтерском и налоговом учете активы оцениваются в зависимости от их вида и способа приобретения (табл. 1).

Группировка и момент признания доходов и расходов

Налоговый учет

В налоговом учете доходы и расходы классифицируются в зависимости от их признаваемости или непризнаваемости для целей налогообложения (табл. 2).

Главой 25 НК РФ предусмотрено два метода признания доходов и расходов – метод начисления и кассовый метод.

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (ст. 273 НК РФ).

При кассовом методе доходы и расходы признаются при условии оплаты (погашения соответственно дебиторской или кредиторской задолженности).

Порядок признания доходов при методе начисления установлен статьей 271, расходов – статьей 272 НК РФ. При методе начисления доходы и расходы признаются в том периоде, к которому они относятся.

Бухгалтерский учет

Группировка доходов и расходов в бухгалтерском учете осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н) и ПБУ 10/99

«Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Доходы (расходы) организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы (расходы) от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

В бухгалтерском учете доходы, как правило, признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от того, как эти доходы и расходы учитываются для целей налогообложения.

В частности, в соответствии с пунктом 12 ПБУ 9/09 выручка в бухгалтерском учете признается при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод (организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе признавать

Таблица 1. Оценка активов

Способ приобретения	Вид актива	Первоначальная оценка	
		в бухгалтерском учете	в налоговом учете
За плату	Основные средства	Фактические затраты, связанные с приобретением, сооружением и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации (п. 8 ПБУ 6/01)	Фактические затраты, связанные с приобретением, сооружением и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации (п. 1 ст. 257 НК РФ)
	Материально-производственные запасы	Фактические затраты на приобретение (п. 6 ПБУ 5/01)	Фактические затраты на приобретение (кроме товаров для перепродажи) (п. 2 ст. 254 НК РФ) Фактические затраты на приобретение товаров, перечень которых определяется учетной политикой (ст. 320 НК РФ)
	Ценные бумаги	Фактические затраты на приобретение (п. 9 ПБУ 19/02)	Фактические затраты на приобретение (п. 2 ст. 280 НК РФ) с возможной корректировкой в соответствии с подпунктами 5 и 6 статьи 280 НК РФ
Активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал	Все активы	Оценка, согласованная учредителями, а в случаях, предусмотренных гражданским законодательством, подтвержденная независимым оценщиком (п. 9 ПБУ 6/01, п. 8 ПБУ 5/01, п. 12. ПБУ 19/02)	Стоимость определяется по данным налогового учета передающей стороны. При внесении вклада в уставный капитал неденежными средствами физическими лицами и иностранными организациями стоимостью имущества признаются документально подтвержденные расходы, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком (ст. 277 НК РФ)
Активы, полученные безвозмездно	Все активы	По рыночной стоимости (п. 10 ПБУ 6/01, п. 9 ПБУ 5/01, п. 13 ПБУ 19/02)	Исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, но не ниже затрат на приобретение. Информация о ценах должна быть подтверждена документально или путем проведения независимой оценки (п. 8 ст. 250 НК РФ)*
Активы, приобретенные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами	Все активы	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче, по которой такие активы обычно передаются. При невозможности установить такую стоимость используется стоимость, по которой обычно приобретаются принимаемые к учету активы (п. 11 ПБУ 6/01, п. 10 ПБУ 5/01, п. 14 ПБУ 19/02)	Фактические затраты на приобретение передаваемого имущества по данным налогового учета (то есть действует основная норма – по фактическим затратам)

* Определенная указанным способом стоимость активов может не включаться в состав доходов в соответствии с положениями статьи 251 НК РФ. О порядке учета стоимости безвозмездно полученного имущества в составе расходов читайте в других разделах.

Таблица 2. Классификация доходов и расходов

Доходы	Расходы
Учитываемые для целей налогообложения: – доходы от реализации (ст. 249 НК РФ) – внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ)	Учитываемые для целей налогообложения: – расходы, связанные с реализацией (ст. 253 - 264 НК РФ) – внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ)
Не учитываемые для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ)	Не учитываемые для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ)


выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков).

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Согласно пункту 16 ПБУ 10/09, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических

выгод организации (то есть когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Если организацией – субъектом малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированной некоммерческой организацией принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности. 

Прямые и косвенные расходы в налоговом учете организаций

Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию в отчетном (налоговом) периоде делятся на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ).

К прямым расходам, в частности, могут быть отнесены:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (подп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи

с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. Налогоплательщик самостоятельно определяет перечень прямых расходов в учетной политике.

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (ст. 265 НК РФ).

Важно! Сокращение перечня видов сырья и (или) материалов, относимых к прямым расходам, приводит к спорам с налоговыми органами (письмо ФНС России от 24.02.2011 № КЕ-4-3/2952, постановление Президиума ВАС РФ от 02.11.2010 № 8617/10, определение ВАС РФ от 13.05.2010 № 5306/10).

Это относится не только к сырью и материалам, но и к другим расходам, без которых невозможно выполнить и передать результаты работ заказчику (см., например, постановление ФАС Московского округа от 20.02.2013 № А40-77113/12-99-40).

Кроме того, одним из критериев отнесения расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), к прямым является прямое указание на те расходы, которые указаны в учетной политике.

В то же время достаточно много судебных актов в пользу налогоплательщиков.

Например, ФАС Поволжского округа в постановлении от 21.01.2014 № А65-6968/2013, признавая позицию ИФНС неправомочной, указал, что ни в статье 318 НК РФ, ни в главе 25 НК РФ не содержится какое-либо указание или рекомендация принимать для целей налогообложения затраты на выполненные субподрядчиками работы именно как прямые расходы. Более того, как видно из статьи 318 НК РФ, затраты на выполненные субподрядчиками работы не входят в рекомендуемый список прямых расходов, приведенный в указанной статье.

Кроме того, одним из критериев отнесения расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), к прямым является прямое указание на те расходы, которые указаны в учетной политике. Поскольку в учетной политике расходы по субподрядным организациям в перечне прямых расходов не указаны, соответственно они правомочно отнесены налогоплательщиком в силу пункта 1 статьи 318 НК РФ в состав косвенных расходов.

Особенности учета прямых и косвенных расходов в торговой деятельности

К *прямым* расходам организаций, осуществляющих оптовую и розничную торговлю, в соответствии со статьей 320 НК РФ относятся:

- стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде;
- суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада (если эти расходы не включены в стоимость товаров).

К *косвенным* расходам относятся все остальные расходы, осуществленные в текущем месяце (за исключением вне-реализационных расходов, предусмотренных в статье 265 НК РФ).

Порядок учета прямых и косвенных расходов

Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Для прямых расходов Налоговый кодекс РФ устанавливает особый порядок учета.

В абзаце 2 пункта 2 статьи 318 НК РФ предусмотрено, что прямые расходы

относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 НК РФ. Иными словами, к расходам текущего периода можно отнести только ту часть прямых расходов, которая приходится на реализованную в этом отчетном периоде продукцию.

Исключением являются случаи, когда деятельность организации связана с оказанием услуг. Такие организации вправе всю сумму прямых затрат отчетного (налогового) периода относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода. Это право необходимо закрепить в учетной политике.

Для организаций, осуществляющих торговую деятельность, к прямым расходам относится стоимость реализованных товаров в оценке, установленной в учетной политике, и транспортные расходы по завозу товаров (если такие расходы не включены в стоимость товара).

Если транспортные расходы по завозу товаров включены в их стоимость, то прямым расходом организаций торговли является только стоимость реализованных товаров.

Все иные расходы, в том числе и вне-реализационные, учитываются в том периоде, к которому они относятся в соответствии со статьями 272 и 273 НК РФ.

Порядок оценки остатков незавершенного производства

Под незавершенным производством (НЗП) в целях главы 25 НК РФ понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке (ст. 319 НК РФ).

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных

Остаток НЗП на 1 января текущего года:

– в бухгалтерском учете – 500 тыс. руб.;

– в налоговом учете – 400 тыс. руб.

Сумма прямых расходов за январь текущего года:

– в бухгалтерском учете – 3000 тыс. руб.;

– в налоговом учете – 2800 тыс. руб.

Остаток НЗП на 1 февраля текущего года:

– в бухгалтерском учете – 600 тыс. руб.;

– в налоговом учете – необходимо определить.

1. Определяем долю (К) остатка НЗП в бухгалтерском учете на 1 февраля текущего года в объеме прямых расходов января текущего года с учетом переходящего остатка НЗП на 1 января текущего года:

$$K = 600 \text{ тыс. руб.} : (500 \text{ тыс. руб.} + 3000 \text{ тыс. руб.}) = 0,171.$$

2. Определяем сумму остатка НЗП в налоговом учете на 1 февраля текущего года:

$$\text{НЗП} = K \times (\text{НЗП на 1 января т. г.} + \text{прямые расходы за январь}) = 0,171 \times (400 \text{ тыс. руб.} + 2800 \text{ тыс. руб.}) = 547,2 \text{ тыс. руб.}$$

Указанный расчет осуществляется по каждому виду продукции.

налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). Выбранный метод устанавливается в учетной политике для целей налогообложения и должен применяться не менее двух налоговых периодов.

Один из методов оценки НЗП по продукции собственного производства может быть основан на данных бухгалтерского учета и сформулирован следующим образом:

«Остаток НЗП в налоговом учете определяется исходя из доли, рассчитываемой как отношение остатка НЗП в бухгалтерском учете на конец месяца к сумме остатка НЗП на начало месяца и прямых расходов в бухгалтерском учете за отчетный месяц».

Налогоплательщик может использовать и иные методы оценки НЗП, в том числе методы, которые были предусмотрены в статье 319 НК РФ до 2005 года:

- для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь;
- для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца)

заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг);

- для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции.

Понятие НЗП и его оценка в целях бухгалтерского учета установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству.

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

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Учитывая, что оценка НЗП и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете, как правило, не совпадает, возникает необходимость учета возникающих разниц и отложенных налогов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Амортизируемое имущество

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования после реконструкции, достройки дооборудования, но в пределах максимального срока для соответствующей группы.

В соответствии со статьей 256 НК РФ, амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Определение срока полезного использования

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1).

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования после реконструкции, достройки дооборудования, но в пределах максимального срока для соответствующей группы.

Методы начисления амортизации

В главе 25 НК РФ предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ).

При этом необходимо учитывать следующее:

- метод начисления амортизации должен быть единым в отношении всех объектов амортизируемого имущества. Из этого правила есть одно исключение. Если организация выбрала нелинейный метод амортизации, то в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, которые

входят в восьмую – десятую амортизационные группы, нужно применять линейный метод амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ);

- исключительно линейный метод начисления амортизации применяется не только в отношении указанных объектов восьмой - десятой амортизационных групп, но и в отношении нематериальных активов, которые входят в эти амортизационные группы (п. 3 ст. 259 НК РФ);
- выбранный метод начисления амортизации в обязательном порядке нужно закрепить в учетной политике для целей налогообложения (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ);
- метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ). Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации можно не чаще одного раза в пять лет. Для обратного перехода такого ограничения не установлено.

С 1 января 2014 года театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, имеют право не применять установленный статьей 259 НК РФ порядок амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества, за исключением объектов недвижимого имущества. В этом случае осуществленные за счет средств от приносящей доход деятельности расходы указанных организаций по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества и расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, признаются в составе материальных расходов в полной сумме по мере ввода соответствующих объектов в эксплуатацию.

Линейный метод

При расчете амортизации линейным методом она должна начисляться ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта (п. 2 ст. 259.1 НК РФ).

Норма амортизации определяется по формуле:

$$K = (1 / n) \times 100\%, \text{ где}$$

K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, определенный в соответствии с Классификацией и выраженный в месяцах.

Нелинейный метод

Если амортизация начисляется нелинейным методом, ее ежемесячную сумму нужно рассчитывать не отдельно по каждому объекту имущества (как при линейном методе), а по амортизационной группе (подгруппе) в целом (ст. 258, п. 2 ст. 259 НК РФ).

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс рассчитывается как сумма остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, которые относятся к данной амортизационной группе (подгруппе) (п. 2 ст. 259.2, пункты 1, 3 ст. 322 НК РФ).

По зданиям, сооружениям, передаточным устройствам и нематериальным активам, которые относятся к восьмой – десятой амортизационным группам, амортизация начисляется только линейным методом (п. 3 ст. 259 НК РФ). Следовательно, при формировании восьмой – десятой амортизационных групп (а также входящих в их состав подгрупп) стоимость указанных объектов не учитывается (абз. 3 п. 2 ст. 259.2 НК РФ).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого последующего месяца (абз. 2 п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс каждой

амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ) и увеличивается при приобретении новых объектов, а также при изменении первоначальной стоимости.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется по следующей формуле:

$$A = B \times (k / 100\%), \text{ где}$$

A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k – норма амортизации (в процентах) для соответствующей амортизационной группы (подгруппы), установленная пунктом 5 статьи 259.2 НК РФ:

Амортизационная группа	Норма амортизации k, %
Первая	4,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Остаточная стоимость объектов, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле (абз. 11 п. 1 ст. 257 НК РФ):

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n, \text{ где}$$

S_n – остаточная стоимость объектов ОС по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S – первоначальная (восстановительная) стоимость ОС;

n – количество полных месяцев, прошедших со дня включения ОС в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из этой группы (подгруппы). Причем из указанного периода нужно исключить период,

Пример 1

Приобретено основное средство, которое относится к третьей амортизационной группе. Норма амортизации 5,6%. Первоначальная стоимость составляла 1 000 000 руб. Начало амортизации – январь текущего года. В июне текущего года основное средство было реализовано. Определяем остаточную стоимость через 6 месяцев:
 $S_6 = 1\,000\,000 \text{ руб.} \times (1 - 0,01 \times 5,6)^6 = 1\,000\,000 \times 0,708 = 708\,000 \text{ руб.}$

исчисленный в полных месяцах, в течение которого такие объекты не амортизировались на основании пункта 3 статьи 256 НК РФ (то есть были переданы (получены) в безвозмездное пользование, переведены на консервацию, реконструкцию и модернизацию);
k – норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента согласно статье 259.3 НК РФ), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации

Порядок применения повышенной нормы амортизации определен в статье 259.3 НК РФ (см. таблицу).
 Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных главой 25 НК РФ по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого

Применение повышенной нормы амортизации

Организация и основание	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Все организации (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	Основные средства, используемые в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (кроме основных средств 1 – 3-й амортизационных групп, в случае, если амортизация по данным средствам начисляется нелинейным методом)	Не выше 2 Применяется в отношении амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года
Сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) (подп. 2 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	Любые собственные основные средства	Не выше 2
Организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны (подп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	Любые собственные основные средства	Не выше 2
Любые организации (подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	Все основные средства, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности	Не выше 2
Организации (лизингодатель или лизингополучатель), на балансе у которых учитывается предмет договора лизинга (подп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ)	Основные средства, являющиеся предметом договора лизинга (кроме основных средств, относящихся к 1– 3-й амортизационным группам)	Не выше 3
Все организации (подп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ)	Основные средства, используемые только для осуществления научно-технической деятельности	Не выше 3

метода начисления амортизации (п. 4 ст. 259.3 НК РФ).

Одновременное применение к основной норме амортизации более одного специального коэффициента не допускается.

Единовременное признание части капитальных затрат

В соответствии с пунктом 9 статьи 258 НК РФ, налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ (далее – «амортизационная премия»).

Если налогоплательщик использует право на амортизационную премию, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со статьей 259 НК РФ) за вычетом не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) таких сумм.

В случае если основное средство, по которому были признаны единовременные расходы, реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы

расходов, ранее включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация.

Наличие двух вариантов налоговых последствий при реализации основных средств, по которым была применена амортизационная премия, потребовало дифференцированного подхода к определению остаточной стоимости основных средств.

С учетом поправки, внесенной в статью 257 НК РФ с 1 января 2013 года, при определении остаточной стоимости основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, вместо показателя первоначальной стоимости используется показатель стоимости, по которой такие объекты включены в соответствующие амортизационные группы (то есть разница между первоначальной стоимостью и амортизационной премией).

При этом для налогоплательщиков, обязанных восстановить амортизационную премию при реализации основных средств, указанная в предыдущем абзаце остаточная стоимость увеличивается на сумму восстановленной амортизационной премии. Это позволяет избежать двойного налогообложения амортизационной премии.

В соответствии со статьей 268 НК РФ, убыток от реализации основных средств учитывается в составе прочих расходов, связанных с реализацией, равномерно в течение оставшегося срока полезного использования, начиная с месяца, следующего за месяцем реализации.

Рассмотрим вариант реализации основного средства с убытком, изменив в мере только продажную цену.

Начисление амортизации после увеличения стоимости объекта основных средств

Согласно пункту 1 статьи 258 НК РФ, налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования в пределах максимального срока полезного использования для данной амортизационной группы.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического

Одновременное применение к основной норме амортизации более одного специального коэффициента не допускается.

Пример 2 *Приобретено основное средство, относящееся к 3-й амортизационной группе. Первоначальная стоимость составляет 1 000 000 руб. без НДС. Срок полезного использования 50 месяцев. Через 40 месяцев основное средство продано.*

№ п/п	Показатели	Амортизационная премия	
		восстанавливается	не восстанавливается
1	Первоначальная стоимость	1 000 000	
2	Амортизационная премия 30 %	300 000	
3	Первоначальная стоимость за минусом амортизационной премии (с. 1 – с. 2)	700 000	
4	Сумма ежемесячной амортизации (с. 3 x 1/50)	14 000	
5	Сумма накопленной амортизации за 40 мес. на дату реализации (с. 4 x 40 мес.)	560 000	
6	Продажная цена без НДС	600 000	
7	Остаточная стоимость: для графы 3 (с. 3 – с. 5 + с. 9); для графы 4 (с. 3 – с. 5)	440 000	140 000
8	Результат от реализации (с. 5 – с. 6)	160 000	460 000
9	Сумма восстановленной амортизационной премии, включаемая в доход	300 000	-
10	Налоговая база в момент реализации (с. 8 + с. 9)	460 000	460 000

Как видно из примера, при положительном результате от реализации основного средства налоговая база для двух вариантов (стр. 10) одинакова).

Пример 3 *Продолжим пример 2.*

№ п/п	Показатель	Амортизационная премия	
		восстанавливается	не восстанавливается
6	Продажная цена без НДС	100 000	
7	Остаточная стоимость: для графы 3 (с. 3 – с. 5 + с. 9); для графы 4 (с. 3 – с. 5)	440 000	140 000
8	Результат от реализации (с. 5 – с. 6)	- 340 000	- 40 000
9	Сумма восстановленной амортизационной премии, включаемая в доход	300 000	-
10	Налоговая база в момент реализации (с. 8 + с. 9)	300 000	-
11	Сумма убытка, признаваемого в составе прочих расходов, связанных с реализацией, ежемесячно равными долями, начиная с месяца, следующего за месяцем реализации	34 000	4000

При реализации с убытком налоговая база в момент реализации разная. Если амортизационную премию восстанавливать не нужно (гр. 4), налоговая база равна нулю. В другом варианте (гр. 3) в момент реализации убыток не учитывается. Возникший убыток в разных суммах будет включаться в состав прочих расходов равномерно в течение 10 месяцев (стр. 11 в таблице).

перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Методике начисления амортизации после увеличения стоимости основного средства посвящено большое количество

писем Минфина России (от 11.02.2014 № 03-03-06/1/5446, от 08.10.2013 № 03-03-06/4/49459, от 09.06.2012 № 03-03-10/66, от 13.03.2012 № 03-03-06/1/126 и от 05.07.2011 № 03-03-06/1/402 и др.).

Так, если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок

его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Согласно пункту 1 статьи 322 НК РФ, сумма начисленной за один месяц амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации определяется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 НК РФ. При этом норма амортизации определяется на дату ввода амортизируемого имущества в эксплуатацию и впоследствии не изменяется.

Напомним, что по основным средствам, остаточная стоимость которых равна нулю, применяется аналогичный порядок (см. письма Минфина России от 05.02.2013 № 03-03-06/4/2438, от 03.11.2011 № 03-03-06/1/714 и от 23.09.2011 № 03-03-06/2/146).

В судебной практике существует иной подход к методике начисления амортизации после увеличения стоимости. В частности, в постановлении ФАС Московского округа от 06.04.2011 № КА-А40/2125-11 суд пришел к выводу о том, что нормами пункта 2 статьи 257 и пункта 1 статьи 258 НК РФ устанавливается порядок определения амортизации с учетом изменившейся первоначальной стоимости объекта и оставшегося срока его использования и, как следствие, изменения нормы амортизации для модернизированных основных средств.

Допустим, приобретено основное средство (цена приобретения и иные показатели в таблице). Через 30 месяцев после ввода в эксплуатацию произведена модернизация на сумму 300 000 руб. Срок полезного использования после модернизации не увеличился. Сравним позиции Минфина России и арбитражных судов в цифрах.

Как видно из таблицы, согласно позиции Минфина России норма амортизации после модернизации осталась прежней (2%), но увеличилась сумма ежемесячной амортизации в связи с увеличением первоначальной стоимости. В этом случае основное средство после истечения первоначально установленного срока не полностью самортизировалось.

По методике Минфина России амортизация начисляется и далее, до того месяца, в котором остаточная стоимость будет равна нулю. Как считает Минфин России, это и будет оставшийся срок полезного использования основного средства, который определяется расчетным

путем (делением остаточной стоимости с учетом увеличения на сумму ежемесячной амортизации). В нашем примере – 27 месяцев с месяца, следующего за месяцем, в котором увеличена первоначальная стоимость.

Согласно судебной практике, оставшийся срок полезного использования – это разница между сроком, установленным при вводе объекта в эксплуатацию, и сроком фактической эксплуатации до модернизации (в примере 20 месяцев).

С одной стороны, представляется, что позиция судей ближе к тому, что предусмотрено Налоговым кодексом РФ, чем позиция Минфина России. С другой стороны, позиция Минфина России универсальна, и в этом ее преимущество.

Изменим условия только в части периода, в котором произведена модернизация. Предположим, что увеличение первоначальной стоимости произошло не через 30 месяцев, а через 49 месяцев.

По методике Минфина России сумма ежемесячной амортизации будет та же – 26 000 руб., так как норма амортизации осталась 2%. Срок фактического начисления амортизации будет равен:

$$[(1000 \text{ тыс. руб.} + 300 \text{ тыс. руб.}) - (20 \text{ мес.} \times 49 \text{ мес.})] : 26 \text{ тыс. руб.} = 13 \text{ мес.}$$

Согласно судебной практике, оставшийся срок полезного использования составляет всего один месяц. И что же, все расходы на модернизацию учитываются единовременно?

Но мы говорим не о капитальном ремонте, а о капитальных вложениях, которые не могут признаваться расходом единовременно.

А если модернизируется основное средство, которое полностью самортизировано?

В Налоговом кодексе РФ нет ответа на эти вопросы. Напрашивается следующий вариант в учетной политике. По основным средствам, по которым первоначальный срок истек или оставшийся срок незначителен, использовать право самостоятельно определять срок полезного использования с учетом требований техники безопасности и других факторов, предоставленное пунктом 7 статьи 258 НК РФ для бывших в эксплуатации основных средств.

Капитальные вложения в арендованные основные средства

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ, амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

№ пп	Показатель	Позиция Минфина России	Позиция арбитражных судов
1	Первоначальная стоимость основного средства, тыс. руб.	1000	
2	Срок полезного использования, установленный при вводе в эксплуатацию, мес.	50	
3	Норма амортизации, % в мес.	2,0	
4	Ежемесячная сумма амортизации, тыс. руб.	20	
5	Сумма накопленной амортизации на момент модернизации, тыс. руб.	600	
6	Первоначальная стоимость с учетом увеличения после модернизации (1000 + 300), тыс. руб.	1300	
7	Остаточная стоимость после модернизации (1300 – 600 = 700), тыс. руб.	700	
8	Оставшийся срок полезного использования (50 – 30), мес.	20	
9	Сумма ежемесячной амортизации, тыс. руб.	26 (1300 × 2%)	35 (700 : 20)
10	Фактический срок для 100-процентного начисления амортизации, мес.	27 (700 : 26)	20

Чаще всего капитальные вложения неотделимого характера связаны с недвижимым имуществом, по которому сроки полезного использования значительно превышают срок действия договора аренды.

в предоставленные в аренду (безвозмездное пользование) объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором (ссудополучателем) с согласия арендодателя (ссудодателя).

Амортизация начисляется в течение срока действия договора аренды (безвозмездного пользования), исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Чаще всего капитальные вложения неотделимого характера связаны с недвижимым имуществом, по которому сроки полезного использования значительно превышают срок действия договора аренды.

Применить нормы не для арендованных объектов, а для произведенных капитальных вложений можно в том случае, если эти капитальные вложения можно найти в классификации как отдельный объект со своим интервалом сроков.

Если Классификацией основных средств для конкретных капитальных вложений срок полезного использования не установлен, следует учитывать положение пункта 6 статьи 258 НК РФ, согласно которому для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (письмо Минфина России от 13.04.2010 № 03-03-06/2/75). Установить срок самостоятельно нельзя.

Позиция Минфина России в части прекращения начисления амортизации арендатором при заключении нового договора аренды не изменилась (последнее из писем на эту тему от 04.02.2013 № 03-03-06/2/226).

Эта позиция представляется необоснованной. Однако по данному вопросу отсутствует арбитражная практика по налогу на прибыль.

Но можно привести судебное решение по НДС, которое также применимо и к налогу на прибыль.

При прекращении договора аренды, по мнению финансового ведомства, возникает безвозмездная передача произведенных арендатором капитальных вложений, которая является объектом обложения НДС.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16.10.2012 № А21-9549/2011 рассматривался спор о неправомерности начисления НДС, когда первый краткосрочный договор закончился и был заключен новый. В период действия краткосрочного договора арендатором с привлечением подрядчика выполнены работы по реконструкции арендованного объекта с согласия арендодателя. НДС, предъявленный подрядчиком, арендатором был принят к вычету.


Инспекция, не оспаривая право общества на предъявление к вычету НДС, уплаченного подрядной организации в составе стоимости выполненных работ, считает, что в данном случае произошла передача арендатором арендодателю на безвозмездной основе неотделимых улучшений арендуемого имущества в момент окончания срока действия первого договора.

При рассмотрении дела принято во внимание, что по истечении срока действия

первого договора арендные отношения не прекратились, и спорное имущество не выбыло из владения и пользования арендатора, поскольку сторонами заключен новый договор аренды. Доказательств возврата арендованного имущества арендодателю по акту приема-передачи в материалах дела не имеется.

Кассационный суд отказал налоговому органу в удовлетворении кассационной жалобы. Указанный вывод в части НДС может также служить основанием для продолжения начисления амортизации неотделимых улучшений после

заключения нового договора аренды. При прекращении использования арендованного объекта амортизация прекращается.

Если арендатор после окончания договора аренды выкупает объект, то недоамортизированные капитальные вложения можно включить в первоначальную стоимость дополнительно к выкупной стоимости и начислять амортизацию исходя из совокупной первоначальной стоимости приобретенного объекта (письмо Минфина России от 06.06.2012 № 03-03-10/61). 

Особенности применения главы 25 НК РФ

Определение налоговой базы при уступке права требования

Порядок определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования установлен статьей 279 НК РФ. Операции, связанные с уступкой права требования, отражаются как реализация имущественных прав:

- доходом от реализации признается сумма, причитающаяся cedentu или новому кредитору;
- расходом для cedenta является сумма дебиторской задолженности, для нового кредитора, сумма за которую право требования приобретено.

Статьей 279 НК РФ предусмотрен особый порядок признания убытка по таким сделкам.

Для первоначального кредитора этот порядок зависит от даты уступки.

Вариант 1. Уступка права требования осуществлена до наступления срока платежа по договору. В этом случае размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований статьи 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования за период с даты уступки права требования до срока платежа по договору.

Важно! С 1 января 2015 года в связи с изменением статьи 269 НК РФ вносятся изменения и в статью 279 НК РФ в части

расчета суммы убытка, признаваемого в целях налогообложения прибыли.

Вариант 2. По второму договору уступка права требования на аналогичных условиях осуществлена после наступления срока платежа. В этом случае для целей налогообложения убыток первоначального кредитора в полной сумме включается в состав внереализационных расходов, но в два срока:

- 50% на дату уступки;
- 50% через 45 дней.

Важно! В соответствии с Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ с 1 января 2015 года убыток в фактической сумме будет учитываться одновременно на дату уступки.

Новый кредитор, который приобрел право требования, может уменьшать полученный доход на сумму расходов, связанных с приобретением указанного права требования.

Определение налоговой базы по доходам от долевого участия

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия, установлены статьей 275 НК РФ, в которую с 1 января 2014 года были внесены изменения.

Кроме того, с 1 января 2014 года были внесены изменения в статью 42 Федерального закона от 28.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Если в реестре акционеров значится номинальный держатель, а реальный получатель неизвестен, правильно рассчитать налог невозможно.

Основное изменение в статье 275 НК РФ – это расширение состава налоговых агентов, обязанных удержать налог с получателей дивидендов и перечислить его в бюджет.

Прежде всего, налоговым агентом, как и прежде, признается общество, направившее прибыль на выплату дивидендов. Получателями дивидендов могут быть российские и иностранные организации, а также физические лица, являющиеся и не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. Кроме того получателями дивидендов могут быть акционеры (участники), не являющиеся плательщиками налога на прибыль.

Однако если в реестре акционеров значится номинальный держатель, а реальный получатель неизвестен, правильно рассчитать налог невозможно. В связи с этим в соответствии с пунктом 7 статьи 275 НК РФ налоговыми агентами являются:

- 1) российская организация, по решению собрания направившая прибыль на выплату дивидендов, выполняет обязанности налогового агента при выплате дивидендов иностранным организациям в двух случаях:
 - при выплате дивидендов по акциям, права на которые на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дивидендов, учитываются на лицевом счете владельца в реестре ценных бумаг (подп. 1 п. 7 ст. 275 НК РФ);
 - при выплате дивидендов иностранной организации, в отношении которой установлено право на получение этого дохода, по акциям, которые на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дивидендов, учитываются на счете неустановленных лиц, открытом держателем реестра ценных бумаг (подп. 3 п. 7 ст. 275 НК РФ);
- 2) доверительный управляющий при выплате доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права на которые учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким акциям, на лицевом счете или счете депо этого доверительного управляющего

в случае, если этот доверительный управляющий является профессиональным участником рынка ценных бумаг (подп. 2 п. 7 ст. 275 НК РФ);

3) депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права по которым учитываются в таком депозитарии на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на следующих счетах (подп. 4 п. 7 ст. 275 НК РФ):

- счете депо владельца этих ценных бумаг, в том числе торговом счете депо владельца;
- субсчете депо, открытом в депозитарии в соответствии с Федеральным законом от 07.02.2011 № 7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности», за исключением субсчета депо номинального держателя;
- субсчете депо, открытом в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»;

5) депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, которые учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на открытом этим депозитарием счете неустановленных лиц, организации, в отношении которой установлено право на получение такого дохода (подп. 5 п. 7 ст. 275 НК РФ);

6) депозитарий, осуществляющий на основании депозитарного договора выплату (перечисление) доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ (подп. 6 п. 7 ст. 275 НК РФ).

В связи с различным порядком налогообложения дивидендов (в т.ч. различия в ставках налога) налоговый агент применяет следующий алгоритм распределения

Пример 1

Кредитор уступает право требования долга в сумме 236 000 руб. за 200 000 руб. Ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату уступки 8,25%. Фактический убыток – 36 000 руб. Для целей налогообложения признается сумма убытка, определяемая в соответствии со статьей 279 НК РФ.

Договор об уступке права требования вступил в силу за 30 дней до наступления срока платежа по договору.

Сумма убытка, учитываемого в целях налогообложения, равна:
 $200\ 000 \times 8,25\% \times 1,8 : 365 \times 30 \text{ дней} : 100\% = 2441 \text{ руб.}$

Пример 2

У кредитора возникло право требования долга в сумме 118 000 руб. Срок платежа по договору 10 июня текущего года. В указанный срок долг не погашен. 20 июня кредитор уступил право требования долга за 110 000 руб.

Убыток в сумме 8 000 руб. признается в составе внереализационных доходов: – 4 000 руб. в декларации за 1 полугодие текущего года (строка 203 приложения № 2 к Листу 02 декларации);

– 4 000 руб. в декларации за 9 месяцев (по строке 203 в декларации за 9 месяцев будет отражена вся сумма убытка 8 000 руб.).

суммы прибыли, направленной на выплату дивидендов указанным выше категориям получателей дивидендов:

- выделяется сумма дивидендов, начисленных иностранным организациям и физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации;
- устанавливается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом (за исключением дивидендов, облагаемых по налоговой ставке 0%) в текущем и предыдущих отчетных (налоговых) периодах к моменту распределения дивидендов;
- определяется сумма дивидендов в пользу лиц, не являющихся плательщиками налога на прибыль. К таким доходам, в частности, относятся дивиденды по акциям, находящимся в собственности Российской Федерации или ее субъектов, дивиденды, выплачиваемые по акциям, составляющим имущество паевых инвестиционных фондов;
- определяется сумма налога на дивиденды с российских акционеров (юридических и физических лиц).

В соответствии с новой редакцией Налогового кодекса РФ формула расчета налога, удерживаемого у конкретного получателя дивидендов при их выплате российской организацией, указана в пункте 5 статьи 275 НК РФ.

Формула расчета налога следующая:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2), \text{ где}$$

H – сумма налога, подлежащего удержанию;

K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией;

C_n – налоговая ставка, установленная подпунктами 1 или 2 пункта 3 статьи 284 или пунктом 4 статьи 224 НК РФ; **D₁** – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению

русской организацией в пользу всех получателей;

D₂ – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков – получателей дивидендов, при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

В соответствии с пунктом 5 статьи 275 НК РФ российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана предоставить соответствующему налоговому агенту значения показателей **D₁** и **D₂**.

В письме Минфина России от 22.04.2014 № 03-08-05/18518 сообщается о том, что показатель **D₁**, используемый в формуле, включает общую сумму дивидендов, подлежащую распределению российской организацией в пользу всех получателей, в том числе и распределяемых в пользу иностранных организаций и физических лиц – нерезидентов Российской Федерации.

Важно! До 1 января 2014 года Минфин России в письме от 25.05.2010 № 03-03-05/109 разъяснял, что в показателе общей суммы дивидендов (до 1 января 2014 года – «д») не учитываются суммы дивидендов, распределяемых в пользу иностранных организаций и физических лиц – нерезидентов Российской Федерации.

Определение налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

К объектам социально-культурной сферы относятся объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные

Российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана предоставить соответствующему налоговому агенту значения показателей **D₁** и **D₂**.

объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроемких видов бытового обслуживания населения (бани, сауны).

В случае если подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в настоящей статье объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость товаров, работ, услуг, реализуемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных в настоящей статье объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;
- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;
- если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий десяти лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также

объектов, указанных в частях третьей и четвертой настоящей статьи, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

Важно! В письме ФНС России от 10.01.2012 № АС-4-3/9 названы критерии для применения статьи 275.1 НК РФ:

- а) наличие у налогоплательщика подразделения, осуществляющего деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств, хозяйств и служб, причем вне зависимости от того, является ли деятельность такого подразделения целью создания организации или нет (абз. 1 ст. 275.1 НК РФ), то есть вид деятельности, связанный с эксплуатацией объекта, не единственный;
- б) осуществление в целях налогообложения прибыли реализации товаров, работ, услуг таким подразделением налогоплательщика за плату (данный вывод следует из пункта 1 статьи 39 НК РФ);
- в) реализация товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

Если структурное подразделение налогоплательщика отвечает указанным критериям, то налоговая база по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяется с учетом норм статьи 275.1 НК РФ.

В том случае если эти критерии не соблюдены, налоговая база по таким подразделениям определяется в установленном порядке.

Определение налоговой базы по доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков

В соответствии со статьей 278.1 НК РФ, консолидированная налоговая база, к которой применяется основная ставка 20%, определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), учитываемых в целях налогообложения налогом.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются иные налоговые ставки. Эта налоговая база не учитывается при исчислении налога по консолидированной группе налогоплательщиков.

При этом в консолидированную налоговую базу не включаются доходы участников консолидированной группы

Консолидированная налоговая база, к которой применяется основная ставка 20%, определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников консолидированной группы налогоплательщиков, учитываемых в целях налогообложения налогом.

Пример 3

На собрании акционеров было принято решение направить на выплату дивидендов за 2013 год 10 000 000 руб. (в формуле – это показатель D_1).

Сумма дивидендов была распределена в соответствии с долями участия в уставном капитале следующим образом:

- иностранному юридическому лицу – 100 000 руб.;
- физическому лицу – нерезиденту – 100 000 руб.;
- российским акционерам – 9 800 000 руб., из них:
 - российским организациям, являющимся плательщиками налога на прибыль, – 8 840 000 руб., в т.ч. по налоговым ставкам:
 - 0% – 5 000 000 руб.;
 - 9% – 3 840 000 руб.;
 - по акциям, принадлежащим ПИФам, – 720 000 руб.;
 - физическим лицам – резидентам – 240 000 руб.

К моменту распределения дивидендов обществом получены дивиденды в сумме 1 000 000 руб. (в формуле – это показатель « D_2 »).

Для распределения налоговой базы по категориям получателей дивидендов составим таблицу (табл. 1).

Таблица 1. Распределение налоговой базы

Категория получателей дивидендов	Общая сумма дивидендов, начисленных обществом в рублях (в формуле – D_1)	K – доля дивидендов, начисленных каждой категории получателей	Сумма дивидендов, полученных обществом (в формуле – D_2)	Налоговая база (гр. 3 х гр. 5 по каждой категории)
1. Российские акционеры – итого, в том числе:	9 800 000	0,9800	980 000	8 820 000
– российские акционеры, у которых дивиденды облагаются по ставке 9%	3 840 000	0,3840	384 000	3 839 616
– российские акционеры, у которых дивиденды облагаются по ставке 0%	5 000 000	0,5000	500 000	4 500 000
– российские акционеры, у которых дивиденды не подлежат налогообложению	720 000	0,0720	72 000	648 000
– физические лица	240 000	0,0240	24 000	216 000
2. Акционеры – иностранные организации и физические лица – нерезиденты Российской Федерации – справочно	200 000	0,2000	(20 000)*	200 000
			расчетная величина, уменьшение базы не производится	
Всего	10 000 000	1,0000	1 000 000	

* Учитывая, что согласно позиции Минфина России в показатель D_1 для определения доли каждого акционера (участника) включаются дивиденды, начисленные иностранным организациям и физическим лицам – нерезидентам, для которых уменьшение налоговой базы на сумму полученных обществом дивидендов Налоговым кодексом РФ не предусмотрено, сумма 20 000 руб., отраженная в графе 4, практически не используется.

налогоплательщиков, подлежащие обложению налогом у источника выплаты доходов.

Участники КГН по операциям внутри группы не формируют резервы:

- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Убытки, полученные участниками консолидированной группы до вступления

в эту группу, не уменьшают консолидированную налоговую базу.

Предельная величина нормируемых расходов определяется каждым участником КГН.

Особенности ведения налогового учета операций участниками КГН, ведется в соответствии со статьей 321.2 НК РФ.

Ответственный участник КГН применительно к порядку ведения налогового

учета, установленному Налоговым кодексом РФ, ведет налоговый учет консолидированной налоговой базы на основании информации из налоговых регистров каждого участника этой группы, которые ведутся в соответствии со статьей 313 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета консолидированной группы налогоплательщиков устанавливается в учетной политике для целей налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков.

Консолидированная налоговая база консолидированной группы налогоплательщиков определяется как арифметическая сумма доходов всех участников этой группы, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников с учетом положений Налогового кодекса РФ. Отрицательная разница признается убытком КГН.

Порядок уплаты налога на прибыль консолидированной группой налогоплательщиков регулируется статьей 288 НК РФ. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков определяет величину прибыли, приходящейся на каждого из участников и на каждое из их обособленных подразделений, по аналогии с порядком, применяемым налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения.

Ответственный участник производит исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей и налога по итогам налогового периода по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по участникам этой группы и их обособленным подразделениям.

Суммы налога (авансовых платежей), подлежащие зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, приходящиеся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, исчисляются по налоговым ставкам, действующим на территориях, где расположены соответствующие участники консолидированной группы налогоплательщиков и (или) их обособленные подразделения.

Важно! Письмом Минфина России от 16.03.2012 № 07-02-06/56 в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций введен дополнительный синтетический счет 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков» для формирования в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской

отчетности информации о налоге на прибыль КГН.

Порядок уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения

Обособленное подразделение организации – это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места на срок более одного месяца (ст. 11 НК РФ).

В соответствии со статьей 288 НК РФ налогоплательщики – российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.


При определении среднесписочной численности следует руководствоваться правилами, которые установлены в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения (утв. приказом Росстата от 28.10.2013 № 428).

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться.

подразделений может не производить-ся. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные

подразделения налогоплательщика стоят на налоговом учете.

В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение десяти дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации. 

Организация, расположенная в Москве, имеет два обособленных подразделения на территории Московской и Тульской областей. Налоговая база за I квартал текущего года в целом по организации составила 3 000 тыс. руб. Данные о среднесписочной численности, остаточной стоимости основных средств и доле для распределения налоговой базы приведены в табл. 2.

Пример 4

Таблица 2. Данные для примера 4

Показатель	Всего	В том числе:		
		головная организация	подразделение № 1	подразделение № 2
<i>Среднесписочная численность:</i>				
Количество человек	122	92	20	10
Удельный вес в % к итогу	100,0	75,4	16,4	8,2
<i>Остаточная стоимость основных средств:</i>				
Тысяч рублей	3465	2965	300,5	199,5
Удельный вес в % к итогу	100,0	85,57	8,67	5,76
Доля для распределения налоговой базы (с. 1.2 + с. 2.2) : 2	100,0	80,48	12,54	6,98

Только после того, как определены доли (средний удельный вес) для распределения налоговой базы, можно заполнить Приложение 5 «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения» к листу 02 «Расчет налога на прибыль» декларации.

Приложение 5 заполняется на отдельных листах для головной организации и всех обособленных подразделений, по месту нахождения которых уплачиваются авансовые платежи и налог на прибыль.

В нашем примере нужно заполнить три отдельных листа. Для наглядности совместим три расчета в табл.3, используя форму Приложения 5 к листу 02.

Таблица 3. Приложение 5 к листу 02 за I квартал (фрагмент)

Показатель	Код строки	В том числе		
		головная организация	подразделение № 1	подразделение № 2
Налоговая база в целом по организации	030	3000	3000	3000
Доля налоговой базы, %	040	80,48	12,54	6,98
Налоговая база исходя из доли	050	2414,4	376,2	209,4

Показатель	Код строки	В том числе		
		головная организация	подразделение № 1	подразделение № 2
Ставка налога в бюджет субъекта Российской Федерации, %	060	18	14	18
Сумма налога	070	434,6	52,6	37,7
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации	080	-	-	-
Сумма налога к доплате	100	434,6	52,6	37,7
Сумма налога к уменьшению	110	-	-	-
Ежемесячные авансовые платежи в квартале, следующем за отчетным периодом	120	422,44	65,82	36,64

Сумма данных по строке 070 Приложения 5 по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) (434,6 + 52,6 + 37,7 = 524,9) равна сумме, отражаемой по строке 200 листа 02.

Лист 02 «Расчет налога на прибыль» за I квартал (фрагмент)

Налоговая база для исчисления налога (стр. 100 - стр. 110)	120	3 0 0 0 0 0
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК))	130	3 7 6 2 0 0
Ставка налога на прибыль – всего, (%)	140	2 0 . 0 0
в том числе:		
в федеральный бюджет	150	2 . 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	1 8 . 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	170	1 4 . 0 0
Сумма исчисленного налога на прибыль – всего,	180	5 8 4 9 0 0
в том числе:		
в федеральный бюджет (стр. 120 x стр. 150 : 100)	190	6 0 0 0 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 120 - стр. 130) x стр. 160 : 100 + (стр. 130 x строка 170 : 100)	200	5 2 4 9 0 0
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период – всего,	210	-
в том числе:		
в федеральный бюджет	220	-
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	-
Сумма налога на прибыль к доплате		
в федеральный бюджет (стр. 190 - стр. 220 - стр. 250)	270	6 0 0 0 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 200 - стр. 230 - стр. 260)	271	5 2 4 9 0 0
Сумма налога на прибыль к уменьшению		
в федеральный бюджет (стр. 220 + стр. 250 - стр. 190)	280	-
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 230 + стр. 260 - стр. 200)	281	-
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	5 8 4 9 0 0
в том числе:		
в федеральный бюджет	300	6 0 0 0 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	5 2 4 9 0 0

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале в бюджеты субъектов Российской Федерации, указанная в строке 310, подлежит распределению, исходя из доли, указанной в строке 040 Приложения № 5 к Декларации:

– по головной организации: $524,9 \times 80,48 : 100 = 422,44$

– по обособленному подразделению № 1: $524,9 \times 12,54 = 65,82$

– по обособленному подразделению № 2: $524,9 \times 6,98 = 36,64$.

Полученные суммы переносятся в строку 120 Приложения 5 за I квартал.

УДК 657.1

Понятие сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности и способы ее достижения

Meaning of comparability indicators on accounting report, and ways of achievement

Алексей Александрович Минченко, АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», доцент кафедры экономики и финансов
Aleksey A. Minchenko, *Independent Noncommercial Education Organization of High Professional Education «Institute of Economics and Crisis Management» Associate Professor of the Department of economics and financial*
e-mail: minch.alex@mail.ru
г. Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3. Тел. 8 (495) 988-64-64 доб. 108.

В статье рассмотрено определение принципа сопоставимости, его роль в бухгалтерском учете и экономическом анализе. Обоснована роль данного принципа в гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне. Разработана классификация видов сопоставимости и предложены способы достижения каждого из предложенных видов. Обоснована роль оценки в достижении сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности.

In article considered definition principle of comparability and role that definition in accounting and economical analyze. Substantiated role of that principle in harmonization accounting on international level. Create classification of comparability types and proposed of ways to achieve each types. Substantiated estimated role in achieve comparability indicators on accounting report.

Ключевые слова: сопоставимость; оценка; бухгалтерский учет; принцип; достижение сопоставимости; система учетных показателей.

Key words: comparability; estimate; accounting; principle; achievement of comparability; system of accounting indicators.

В настоящее время заинтересованным пользователям приходится сталкиваться с отчетностью, составленной по различным стандартам (РСБУ,МСФО, ГААП и т.д.). Зачастую стандарты имеют очень много различий в правилах ведения учета и формирования финансовой отчетности. Таким образом, составленная по разным правилам отчетность не сопоставима, и, соответственно, пользователи не могут ее проанализировать, сравнить и принять на этом основании свои решения. Именно проблеме сопоставимости бухгалтерской отчетности и способам ее решения посвящена данная статья.

Определение и роль принципа сопоставимости

Для принятия своих экономических решений пользователи бухгалтерской отчетности должны не просто получать информацию, но и уметь ее использовать. В ходе анализа этой информации происходит ее сопоставление для достижения какой-либо цели. Однако отчетность каждого предприятия, как отдельной хозяйственной единицы является уникальной, так как на каждом предприятии свои способы ведения бухгалтерского учета. В связи с этим ключевым моментом становится

решение вопроса о сопоставимости бухгалтерской отчетности.

Сопоставимость – приведение двух или нескольких взаимосвязанных, взаимозависимых экономических показателей к виду, позволяющему проводить их сравнение, ставить их в соответствие друг другу [8]. Сопоставимость – это не просто сравнение показателей для каких-либо целей, а именно сопоставление показателей, являющихся связанными (причем это не означает, что они однородные, например, сопоставление доходов и расходов) по какому-либо экономическому признаку с целью решения определенных задач и формирования выводов.

Н.Н. Карзаева считает, что роль и значение сопоставления в бухгалтерском учете носит дискуссионный характер по двум основным причинам. Во-первых, учеными на протяжении всего периода применения двойной записи в бухгалтерии обсуждалась необходимость сопоставления как инструмента контроля за учетными процедурами. Во-вторых, неоднозначным является сам подход к формированию информации об имуществе, обязательствах, капитале предприятия, подлежащей сопоставлению, и, следовательно, потребность и возможность сопоставления этой информации [5, с. 11].

В нормативных актах по бухгалтерскому учету также закреплена необходимость сопоставления бухгалтерской информации в целях принятия на ее основе экономических и управленческих решений. В пункте 33 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» установлено, что данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному (с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации») [3]. В Бюджетном кодексе РФ предусмотрено формирование «бюджетной отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (п. 1 ст. 18) [1].

Таким образом, сопоставимость в бухгалтерском учете необходима прежде всего как средство контроля за правильностью оценки активов и обязательств и отражением их в бухгалтерской отчетности.

Сопоставимость информации дает пользователю возможность сравнивать различные величины. В этом заключается ее роль как инструмента экономического анализа. Причем сравниваемые величины должны быть однородными, чтобы их можно было подвергать каким-либо сопоставлениям. Объективно встает вопрос об однородности этих величин. Под однородными величинами следует понимать величины, которые обладают одинаковыми характеристиками, параметрами и, самое главное, одинаково оцениваются. В этом случае

правильность выбора способа оценки определяет однородность анализируемых величин в бухгалтерском учете и отчетности.

Продолжающаяся в настоящее время интеграция России в мировое сообщество является причиной того факта, что бухгалтерская информация выходит на более высокий уровень. Данный факт предопределяет необходимость гармонизации бухгалтерского учета в мировом масштабе. В связи с этим объективно встает вопрос о сопоставимости бухгалтерской отчетности на международном уровне.

Таким образом, роль сопоставимости можно свести к трем основным моментам:

- сопоставимость как основа прозрачности бухгалтерской информации;
- сопоставимость как основа экономического анализа;
- сопоставимость – необходимое условие гармонизации учета.

Виды сопоставимости

Сопоставимость бухгалтерской отчетности является очень сложным и комплексным понятием, которое имеет несколько уровней охвата: на уровне предприятий, на уровне национальных стандартов и на международном уровне.

Сопоставимость можно поделить на внутри- и межсистемную.

Внутрисистемная сопоставимость – сопоставимость показателей на уровне хозяйствующего субъекта или предприятий внутри одного государства, составляющих отчетность по единым правилам и стандартам (РСБУ-РСБУ, МСФО-МСФО).

Данный вид сопоставимости может достигаться посредством использования единообразия ведения учета, в частности, последовательности применения учетной политики и применения сопоставимых оценок. В этом случае бухгалтеру необходимо либо установить четкую и отлаженную методологию учета, либо обеспечивать применение соответствующих способов оценивания объектов учета.

Межсистемная сопоставимость – сопоставимость показателей предприятий различных государств, составляющих отчетность по различным правилам, методикам и стандартам (например, МСФО-РПБУ, РПБУ-ГААП и т.п.). Межсистемная сопоставимость достигается чаще всего способами трансформации и корректировки, так как различные стандарты бухгалтерского учета имеют разные способы оценки объектов учета и отражения их в бухгалтерской отчетности. Таким образом, при достижении сопоставимости бухгалтерской отчетности необходимо использовать не только оценку, но и в целом соблюдение всех принципов бухгалтерского учета. Хотя именно оценка должна быть той основой, которая обеспечит желаемую сопоставимость.

Исходя из вышеуказанной классификации сопоставимости представляется целесообразным

разделить также и способы достижения сопоставимости на:

- механические – предполагающие достижение сопоставимости посредством механических (не связанных с воздействием методологии учета) действий (корректировки, трансформации и т.п.);
- содержательные – предполагающие достижение сопоставимости посредством установления определенной методологии учета.

Способы достижения сопоставимости показателей отчетности

Механические (технические) способы достижения сопоставимости включают в себя применение различных средств и техник, не относящихся к методологии бухгалтерского учета. К техническим способам достижения сопоставимости следует отнести корректировку, реклассификацию статей бухгалтерской отчетности и непосредственно трансформацию бухгалтерской отчетности. При использовании данных способов происходит только техническое изменение оценки объектов бухгалтерского учета или статей бухгалтерской отчетности, чтобы привести их в соответствие с другими бухгалтерскими стандартами (например, переоценка основных средств по справедливой стоимости для отчетности по МСФО или ГААП). Технические способы предназначены для достижения межсистемной сопоставимости.

Считается, что единый денежный измеритель дает нам возможность сопоставлять любые активы и обязательства. Однако статьи, составленные по разным учетным правилам, сравнивать очень сложно. Поэтому необходимо их механически приводить в сопоставимый вид. В данном случае корректировка и (или) трансформация статей отчетности помогает привести оцененные по одним правилам объекты учета в сопоставимость с другими.

Изначально способы корректировки использовались при изменении учетной политики предприятия. Как отмечает С.А. Рассказова-Николаева, при изменении учетной политики требуется пересчет данных бухгалтерской отчетности за все предыдущие отчетные периоды, которые включены в бухгалтерскую отчетность отчетного периода (ретроспективный подход).

Если в бухгалтерской отчетности приведены данные только за один предыдущий отчетный период, например за год, то в целях достижения сопоставимости информации корректируются данные только предшествующего отчетного года. Если представлены данные за два предшествующих года, то корректируются данные за два года и т.д.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной

надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа (перспективный подход) [11].

На сегодняшний день корректировка используется не только при изменении учетной политики. Когда бухгалтерская финансовая отчетность сравнивается с отчетностью, составленной по МСФО, для составления этой отчетности и возможного в дальнейшем ее сопоставления с отчетностью других предприятия необходимы трансформация и корректировка.

Л.С. Стуков пишет, что для подготовки отчетности, соответствующей требованиям МСФО, применяются два основных метода:

- трансформации, при котором по мере необходимости вносятся корректировочные бухгалтерские записи, позволяющие устранить выявленные различия между МСФО и действующими национальными нормативными актами (то есть метод последующей корректировки);
- конверсии, требующий параллельного ведения учета в соответствии с требованиями как национального законодательства, так и МСФО [9].

Наиболее существенным препятствием для внедрения метода трансформации в широкую практику является, по мнению Л.С. Стукова, отсутствие нормативно закрепленного алгоритма такой трансформации. Сейчас каждая компания занимается формированием отчетности в соответствии с МСФО в меру своего понимания этих стандартов. Следовательно, роль субъективного фактора здесь очень велика.

В этой связи представляется целесообразным утверждение общего порядка трансформации отчетности в отчетность в соответствии с требованиями МСФО на переходный период, в течение которого продлится реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности. Внесение поправок в такой документ можно сделать более оперативно, нежели во все ПБУ, требующие корректировок для соответствия изменениям, вносимым в МСФО. Это обеспечит возможность своевременной подготовки отчетности в соответствии с действующими МСФО по объективным, утвержденным на уровне национального нормативного акта критериям [9].

Реклассификация статей отчетности является частным случаем трансформации и предназначена для того, чтобы отчетность нескольких предприятий, составленная по разным стандартам, имела одинаковый вид и ее можно было использовать для анализа и сравнения. При реклассификации происходит изменение не только самих статей отчетности, но и оценок активов и обязательств, отражаемых по данной статье. Для реклассификации статей отчетности необходимо прежде всего знать как отечественные стандарты, так и международные (или стандарты того государства, под которые бухгалтер собирается реклассифицировать свою отчетность).

Содержательные (методологические) способы достижения сопоставимости обеспечиваются общей или схожей методологией бухгалтерского учета, то есть применением единой учетной политики: единство применяемых оценок (причем эти оценки должны быть сопоставимы между собой), единая классификация активов и пассивов и т.д. В данном случае сопоставимости отчетности между предприятиями можно достичь при помощи правильной системы учета и применения сопоставимых оценок. Методологические способы применяются для достижения внутрисистемной сопоставимости.

Вопрос обеспечения сопоставимости бухгалтерской отчетности рассматривался учеными еще в СССР. По мнению советского ученого А.И. Сумцова, отчетность составляют по унифицированным формам, ее показатели исчисляются по единообразной методике, что обеспечивает их сопоставимость и возможность сводки и обобщения в отраслевом, территориальном и народнохозяйственном масштабе [10, с. 134]. Можно предположить, что советские ученые-бухгалтеры думали о том, что необходимо обеспечить единообразие учета в целях соблюдения сопоставимости. Однако надо помнить, что в то время сопоставимость отчетности была направлена на цели анализа выполнения плана народного хозяйства, а также дальнейшего планирования и прогнозирования. Можно также предположить, что советский бухгалтерский учет рассматривал принцип сопоставимости как своеобразную методологическую основу для планирования и соблюдения общего плана народного хозяйства. Однако это не меняет сути дела: сопоставимость бухгалтерской отчетности также поставлена во главу угла.

Можно утверждать, что на сегодняшний день соблюдение единой методологии учета (или последовательность применения учетной политики) является одним из основных принципов бухгалтерии. По этому поводу В.Ф. Палий пишет, что последовательное, из года в год применение методик и параметров бухгалтерского учета обеспечивает необходимую сопоставимость бухгалтерской информации, содержащейся в отчетности. Однако последовательность применения учетной политики нельзя рассматривать как нечто непререкаемое, ведущее к полной унификации отчетности. Как раз наоборот, стремление к последовательности не должно вести к сохранению несостоятельных устаревших процедур бухгалтерского учета и быть препятствием на пути новых методов учета, ставших необходимыми в результате новых явлений в экономике и политике, перемен в хозяйственной практике или изменений стандартов учета и отчетности. Следует понимать, что изменения в учетной политике возможны, а подчас даже желательны [7].

Говоря о консолидированной отчетности, также следует поднять вопрос о сопоставимости отчетности предприятий, входящих в группу компаний. При формировании сводной (консолидированной)

отчетности последовательность применения учетной политики и соблюдение единой методологии учета играют решающую роль, обеспечивая сопоставимость этой отчетности. Так как все предприятия группы являются отдельными хозяйствующими субъектами, имеющими свою отдельную систему учета, сопоставимость может быть достигнута только за счет применения методологических способов достижения сопоставимости.

Рассматривая учетную политику как общую методологию учета, необходимо раскрыть ее составные элементы. Первым элементом, бесспорно, является оценка активов и обязательств. Предприятию нужно помнить о том, что в целях достижения сопоставимости должны использоваться сопоставимые оценки. Как отмечает Н.Н. Карзаева, виды оценок однозначно определены свойствами оцениваемых предметов. Если оценки характеризуют одно и то же свойство, то они являются сопоставимыми. Если они оценивают разные свойства, то показатели не являются сопоставимыми [6, с. 27].

В связи с этим Н.Н. Карзаева выделяет группы оценок, которые характеризуют доходность объекта, будущие затраты и затратность, и пишет, что оценки, вошедшие в третью группу, являются сопоставимыми, но таковыми не признаются в соответствии с положениями нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет [6, с. 27].

Следующим элементом является соблюдение общих принципов бухгалтерского учета. В данном случае следует иметь в виду, что отчетность, составленная с соблюдением всех основополагающих принципов, обеспечивает достоверное и полное представление бухгалтерской отчетности и сопоставимость с другими предприятиями, формирующими отчетность по этим же принципам.

Также важно отметить, что в целях обеспечения сопоставимости важным элементом методологии учета является одинаковая методика ведения учета и составления отчетности.

Анализируя вышесказанное, можно предположить, что последовательное применение учетной политики дает бухгалтеру возможность сравнивать отчетность предприятия. При этом важно понимать, что методологические способы достижения сопоставимости достигаются именно четко сформированной системой методов бухгалтерского учета, куда входят критерии признания активов и обязательств, применение вариативных методов учета (выбор способа начисления амортизации, списания материально-производственных запасов, применение/неприменение резервов и т.п.), правильность составления корреспонденции счетов и т.п.

Бухгалтеру нужно помнить, что последовательность применения учетной политики как один из методологических способов достижения сопоставимости необходимо также регулярно пересматривать. Объективные экономические условия (инфляция, кризис, политические изменения

в обществе и т.д.) заставляют бухгалтера также пересматривать правильность использования тех или иных способов отражения активов или обязательств. В результате возникает объективная несопоставимость, которую можно исправить еще одним способом — пояснительной запиской.

О пояснительной записке как об инструменте для сопоставимости говорится на законодательном уровне. В пункте 35 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отмечено, что в бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года — отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год). Если данные за период, предшествовавший отчетному году, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин [2].

Говоря о пояснительной записке, В.Н. Журавлев отмечает, что по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (кроме отчета, составляемого вновь созданной организацией за первый отчетный период) должны быть приведены данные не менее чем за два года — отчетный и предшествующий отчетному. Однако бывают ситуации, когда следует отразить динамику показателей за больший период времени [4].

Таким образом, пояснительная записка может быть своеобразным указателем для достижения сопоставимости. Она конкретизирует, объясняет и (или) дополняет методологию бухгалтерского учета любого предприятия. Например, в пояснительной записке можно подробно прописать причину несопоставимости и подробное объяснение той или иной корректировки. Конечно, это довольно трудоемкое занятие, однако оно может существенно облегчить пользователю понимание отчетности. Таким образом, пояснительную записку можно по праву отнести к методологическим способам достижения сопоставимости.

В тех случаях, когда содержательные способы достижения сопоставимости не могут быть применены, непросто применять механические.

Рассмотрев классификацию методов достижения сопоставимости, можно отметить, что самым главным инструментом для ее достижения является оценка объектов бухгалтерского учета.

Таким образом, сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности является комплексным понятием, объединяющим несколько уровней. Причем главным механизмом достижения сопоставимости на разных уровнях является оценка объектов бухгалтерского учета. Использование сопоставимых друг с другом оценок (причем бухгалтер может закрепить их использование в учетной политике или механически произвести корректировку той или иной статьи отчетности) дает сопоставимость отчетности и достижению целей бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (принят ГД ФС РФ 17.07.1998) (ред. от 17.12.2009) [Текст]: // СПС «Консультант плюс». – ВерсияПроф.
2. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». [Текст]: // СПС «Консультант плюс». – ВерсияПроф.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)», утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н [Текст]: // СПС «Консультант плюс». – ВерсияПроф.
4. Журавлев В.Н. Читаем баланс. «Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2005 // СПС «Консультант плюс». – ВерсияПроф.
5. Карзаева Н.Н. Оценка как инструмент достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности: диссертация на соиск. учен. степ. докт. эконом. наук: 08.00.12 – Бух. учет, статистика / Карзаева Н.Н.; С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов. – СПб., 2006. — С. 11.
6. Карзаева Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета. — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – С. 27.
7. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2008 // СПС «Консультант плюс».
8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006 // СПС «Консультант плюс».
9. Стуков Л.С. Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику // Аудиторские ведомости, 2003, № 5 // «Консультант плюс». – ВерсияПроф.
10. Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1971, — С. 134.
11. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение / под ред. С.А. Рассказовой-Николаевой. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2006 // СПС «Консультант плюс». – ВерсияПроф.

УДК 336.2

Налог на прибыль в системе экономических отношений

Corporate tax in the system of economic relations

Ольга Владимировна Чернышева, ООО «Агротур», Россия, г. Абинск, главный бухгалтер, магистрант Института экономики и антикризисного управления
Olga V. Chernysheva, Agrotur LLC, Russia, Abinsk chief accountant, candidate for master degree of Institute of economics and crisis management

ovc23@list.ru

353320, Россия, Краснодарский край, г. Абинск, ул. Березовая, 23, тел. +7 (918) 038-41-25

В статье освещена роль системы оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль в деятельности экономических субъектов. Приведена динамика объема и структуры поступлений налога на прибыль в бюджет РФ за период 2009–2012 гг. Обозначены проблемы развития системы оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль во взаимосвязи с законодательным регулированием данного процесса в РФ и за рубежом. В статье представлен краткий анализ динамики ставок налога на прибыль в различных странах мира с 2006 по 2012 г. Обозначены механизмы гармонизации налоговых систем в области оптимизации налоговых обязательств.

This article deals with the role of the system of optimization of tax liabilities for corporate tax in the activities of economic entities. The article shows the dynamics of the volume and structure of income tax to the Russian budget for the period 2009-2012, some problems of development of the system of optimization of tax liabilities for corporate tax in interrelation with the legislative regulation of this process in Russia and abroad. The article presents an analysis of the dynamics of the tax rates in different countries of the world for the period from 2006 to 2012, Marked the mechanisms of harmonization of tax systems in the field of optimization of tax liabilities.

Ключевые слова: налог на прибыль; налоговые обязательства; оптимизация налоговых обязательств; налоговое планирование; налоговая система; налоговая политика; государственное регулирование; глобализация экономики; гармонизация налоговых систем.

Key words: corporate tax; tax liabilities; optimization of tax liabilities; tax planning; tax system; tax policy; state regulation; globalization of the economy; harmonization of tax systems.

В условиях рыночной экономики необходимой предпосылкой производства товаров и услуг является получение прибыли. При этом прибыль юридического лица облагается налогом на прибыль организаций, который является основным налогом, уплачиваемым экономическими субъектами.

Слишком высокие налоговые ставки подрывают стимулы отечественных и зарубежных инвесторов вкладывать средства в экономику страны. Зачастую именно налогообложение определяет окончательное решение относительно инвестирования денежных ресурсов внутри страны. В связи с этим все страны пытаются найти «точку равновесия» между сохранением конкурентоспособности национальных компаний

и стабильными налоговыми поступлениями от их деятельности. В Российской Федерации налог на прибыль организации регулируется главой 25 НК РФ.

Необходимым условием эффективного функционирования экономических субъектов в конкурентной среде, важным фактором обеспечения их экономической безопасности является построение такой системы оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль, которая учитывала бы все особенности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и при использовании которой налогоплательщик мог бы регулярно анализировать налоговые последствия осуществляемых им сделок.



Рис. 1. Динамика изменения валового объема налога на прибыль организаций

Грамотная система оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль будет способствовать оперативному и эффективному управлению имеющимися ресурсами и денежными потоками организации, прогнозированию налоговых обязательств в краткосрочном и долгосрочном периодах, предотвращению налоговых санкций, снижению финансовых рисков. При этом оптимизация должна быть направлена не только на прямое сокращение налоговых обязательств субъекта экономической деятельности, но и на реализацию стратегических целей и задач, заложенных в его миссии, способствующих созданию условий расширенного воспроизводства на качественно новой основе.

В связи с этим экономически обоснованным является подход к оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль как к функции управления финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Реализация этой функции способствует получению обоснованной налоговой выгоды, оптимизации уровня налоговой нагрузки и налогового риска, использованию инструментов контроллинга, что инициирует рост финансового потенциала экономического субъекта [1, с. 21-22].

В 2013 году поступление налога на прибыль в бюджет Российской Федерации составило 18% от общего начисления налогов и сборов¹. Платежи по налогу на прибыль с 2009 по 2012 год имели тенденцию к увеличению. С 2009 по 2012 год сумма поступлений в бюджет данного вида налога увеличилась почти в два раза (на 86,27%)².

В 2013 году сумма поступлений уменьшилась на 12% по сравнению с 2012 годом. При этом начисления и поступления в федеральный и региональные бюджеты на протяжении последних 5 лет находятся приблизительно в одинаковом соотношении. Наглядно динамика изменения валового объема налога на прибыль организаций представлена на рис. 1, а структура поступления данного вида налога – на рис. 2.

В Российской Федерации плательщиками данного вида налога выступают 36% юридических лиц (рис. 3).

Осуществляемые на протяжении нескольких лет государственные мероприятия по реформированию и совершенствованию налоговой системы пока еще не привели к получению существенных результатов в части сокращения теневых схем налогового менеджмента в отношении налога на прибыль. Скрытие субъектами предпринимательства части доходов, использование метода замены отношений при разработке гражданско-правовых форм договоров с контрагентами и трудовым персоналом, создание взаимозависимых структур, искусственно создающих льготные условия налогообложения, и другие мероприятия генерируют негативные тенденции сужения потенциала финансово-экономической базы воспроизводственных процессов [2, с. 44].

Сложность государственного регулирования указанных экономических проблем определяется тем обстоятельством, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах не содержит четких,

¹http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/otchet_svod/3949900.

²http://nalog.ru/nal_statistik/forms_stat.

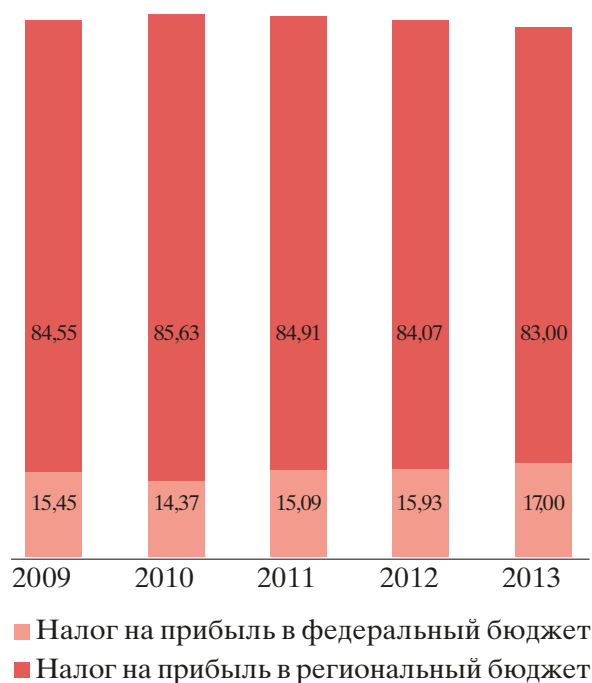


Рис 2. Структура поступления налога на прибыль, %³



Рис. 3. Структура налогоплательщиков в разбивке по применяемым системам налогообложения³

прозрачных и однозначно трактуемых критериев разграничения деятельности субъектов предпринимательства в области оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль и уклонения от уплаты налогов. Являясь одним из инструментов минимизации налоговых обязательств, имеющим определенную законодательную регламентацию,

система налоговой оптимизации очень часто сопровождается косвенными признаками уклонения от уплаты налогов, что влечет за собой наказание для субъектов предпринимательства в виде доначислений налогов, штрафов, пеней, а иногда уголовной ответственности. При этом субъекту предпринимательства и контролирующим органам сложно обосновать правомерность применения тех или иных схем налоговой оптимизации.

В настоящее время единственным критерием, позволяющим квалифицировать деятельность по оптимизации налоговых обязательств, в качестве законного инструмента является обоснованность полученной субъектом предпринимательства налоговой выгоды. Но сложность решения этих вопросов состоит в отсутствии единого правового подхода к определению содержания этого понятия и четкой его регламентации на законодательном уровне во взаимосвязи с процессами налогового планирования и финансовой деятельностью субъектов предпринимательства.

Экономические субъекты, чья деятельность не локализована на территории одной страны, при оптимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль или, в зарубежной терминологии, корпоративному налогу (Corporate Tax) учитывают особенности режимов налогообложения тех стран, в которых ведется или планируется вести деятельность. Для международной компании недостаточно адаптироваться к особенностям налоговой среды той страны, в которой располагается ее головной офис, для процветания необходимо учитывать местные, региональные и национальные факторы, успешным транснациональным компаниям необходимо адаптироваться во всех национальных налоговых средах, где представлен экономический субъект.

Налог на прибыль, или корпоративный налог является одним из важнейших факторов рыночной среды, поскольку помогает определить, где наиболее выгодно разместить научно-исследовательское подразделение, каким образом выстроить глобальные цепочки поставок, чтобы минимизировать объем выплачиваемых корпоративных налогов.

Ставки налога на прибыль, или корпоративного налога (corporate tax rates), принятые в различных странах мира, приведены в Приложении. Из представленных данных видно, что отмечается общая понижательная динамика в отношении ставки налога на прибыль (корпоративного налога), которая наметилась во всех странах мира с 2006 года по первый квартал 2013 года.

Глобализация экономики охватывает производственно-инновационную, торгово-посредническую и финансово-кредитную сферы мирового хозяйства, в каждой из которых присутствует налоговая составляющая. В условиях глобализации происходит определенная гармонизация налоговых систем и налоговой

³ Диаграммы построены на основании данных с официального сайта Федеральной налоговой службы nalog.ru.



политики, наблюдаются начальные тенденции к унификации налоговых систем различных стран.

В условиях глобализации мировой экономики у экономических субъектов появляются более широкие возможности использования методов оптимизации налоговых обязательств: устранение двойного налогообложения в результате применения положений соответствующих соглашений; использование механизма трансфертного ценообразования; создание компаний в различных офшорных юрисдикциях, которых насчитывается в мире порядка 600, включая зоны, центры и страны.

Таким образом, в условиях возрастающей международной конкуренции функционирование налоговой системы является одной из наиболее актуальных проблем экономической политики

многих стран мира. Стабильность экономического развития государства во многом зависит от эффективности функционирования налоговой системы. Через механизмы взимания налога на прибыль государство формирует доходную часть бюджета, воздействует на производство в стране, его структуру и динамику, осуществляет перераспределение денежных средств в национальном масштабе и обеспечивает стабильность в обществе. В этих условиях главной задачей государства является формирование такой налоговой системы, которая, с одной стороны, обеспечит стабильный сбор налогов для покрытия всех государственных расходов, а с другой – создаст благоприятные условия для развития производства и роста благосостояния общества.



Приложение. Сравнительная таблица, отражающая ставки корпоративных налогов (corporate tax rates), принятые в различных странах мира⁴

Страна	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Австралия	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Азия								
Армения	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Афганистан	0,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Бангладеш	30,00	30,00	30,00	27,50	27,50	27,50	27,50	27,50
Бахрейн	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Вьетнам	28,00	28,00	28,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Грузия								15,00
Израиль	31,00	29,00	27,00	26,00	25,00	24,00	25,00	25,00
Индия	33,66	33,99	33,99	33,99	33,99	32,44	32,45	32,45
Индонезия	30,00	30,00	30,00	28,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Иордания	25,00	25,00	25,00	25,00	14,00	14,00	14,00	14,00
Йемен	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	20,00	20,00	20,00
Казахстан	30,00	30,00	30,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Камбоджа					20,00	20,00	20,00	20,00
Катар	35,00	35,00	35,00	35,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Китай	33,00	33,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Кувейт	55,00	55,00	55,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Малайзия	28,00	27,00	26,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Объединенные Арабские Эмираты	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00
Оман	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00
Пакистан	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Саудовская Аравия	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Сингапур	20,00	20,00	18,00	18,00	17,00	17,00	17,00	17,00
Сирия	35,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	22,00
Тайланд	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	23,00	20,00
Турция	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Филиппины	35,00	35,00	35,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Шри Ланка	32,50	35,00	35,00	35,00	35,00	28,00	28,00	28,00
Япония	40,69	40,69	40,69	40,69	40,69	40,69	38,01	38,01

Продолжение таблицы

Страна	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Африка								
Ангола	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Ботсвана	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	22,00	22,00	22,00
Египет	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	25,00	25,00
Зимбабве	30,90	30,90	30,90	30,90	25,75	25,75	25,75	25,75
Кения							30,00	30,00
Ливия		40,00	40,00	40,00	40,00	20,00	20,00	20,00
Мозамбик	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00
Намибия						34,00	34,00	34,00
Нигерия	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Судан	35,00	30,00	15,00	15,00	15,00	35,00	35,00	35,00
Танзания				30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Тунис	35,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Уганда	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Европа								
Австрия	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Албания	20,00	20,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Беларусь	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00	18,00	18,00
Бельгия	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Болгария	15,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Великобритания	30,00	30,00	30,00	28,00	28,00	26,00	24,00	23,00
Германия	38,34	38,36	29,51	29,44	29,41	29,37	29,48	29,55
Греция	29,00	25,00	25,00	25,00	24,00	20,00	20,00	26,00
Дания	28,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Ирландия	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50
Испания	35,00	32,50	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Италия	37,25	37,25	31,40	31,40	31,40	31,40	31,40	31,40
Кипр	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Латвия	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Лихтенштейн						12,50	12,50	12,50
Люксембург	29,63	29,63	29,63	28,59	28,59	28,80	28,80	28,80
Македония	15,00	12,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Мальта	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Нидерланды	29,60	25,50	25,50	25,50	25,50	25,00	25,00	25,00
Норвегия	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00
Польша	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00
Португалия	27,50	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Россия	24,00	24,00	24,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Румыния	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00
Сербия	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	15,00
Словакия	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	23,00
Словения	25,00	23,00	22,00	21,00	20,00	20,00	18,00	17,00
Украина	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	21,00	19,00
Финляндия	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	24,50	24,50
Франция	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Чехия	24,00	24,00	21,00	20,00	19,00	19,00	19,00	19,00



Окончание таблицы

Страна	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Швейцария	21,30	21,32	21,17	21,17	21,17	21,17	21,17	21,17
Швеция	28,00	28,00	28,00	26,30	26,30	26,30	26,30	22,00
Эстония	23,00	22,00	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00
Океания								
Новая Зеландия	33,00	33,00	30,00	30,00	30,00	28,00	28,00	28,00
Папуа-Новая Гвинея	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Самоа	29,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00
Северная Америка								
Канада	36,10	36,10	33,50	33,00	31,00	28,00	26,00	26,00
Соединенные Штаты Америки	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
Центральная Америка								
Багамы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Барбадос	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Гватемала	31,00	31,00	31,00	31,00	31,00	31,00	31,00	31,00
Гондурас	30,00	30,00	30,00	30,00	25,00	35,00	35,00	35,00
Доминиканская Республика	30,00	25,00	25,00	25,00	25,00	29,00	29,00	29,00
Коста-Рика	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Мексика	29,00	28,00	28,00	28,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Панама	30,00	30,00	30,00	30,00	27,50	25,00	25,00	25,00
Ямайка	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	25,00
Южная Америка								
Аргентина	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Боливия					25,00	25,00	25,00	25,00
Бразилия	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
Венесуэла	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
Колумбия	35,00	34,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	25,00
Парагвай	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Перу	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Уругвай	30,00	30,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Чили	17,00	17,00	17,00	17,00	17,00	20,00	18,50	20,00
Эквадор	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	24,00	23,00	22,00

⁴Таблица построена на основании данных компании КПМГ (<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>).

Библиографический список

1. Васильев А.М. Анализ налоговых индикаторов для целей налогового планирования и прогнозирования // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 11. С. 20–28.
2. Разгуляева Е.Ф. Экономическое содержание показателя налоговая нагрузка // Прямые инвестиции – № 1 (139). – 2012. – С. 43–47.
3. Ряховский Д.И. Совершенствование механизма управления фондом оплаты труда на предприятиях малого и среднего бизнеса // Государственное управление. Электронный вестник. – М., 2014, № 1(42).
4. Ряховский Д.И. Оптимизация системы налогообложения в России – ее влияние на инвестиционную деятельность // Эффективное антикризисное управление, – М., 2013 № 3 (78). – С. 46–59.
5. Ряховский Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля // Бизнес в законе – М., 2011. – № 6. – С.102–206.
6. Ряховский Д.И. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности // Научно-практический журнал «Экономика, статистика и информатика», вестник УМО – М., 2012. – № 3. – С. 75–79.
7. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ // www.gks.ru.
8. Официальный сайт Федеральной налоговой службы // nalog.ru.
9. Сайт консалтинговой компании KPMG Ltd. // www.kpmg.com.

УДК 005.52 /ГРНТИ 06.35.35/ВАК 08.00.05

Развитие методики анализа и оценки задолженности покупателей (заказчиков) в коммерческих организациях

Development of a technique of the analysis and development of debt assessment of buyers (customers) of the commercial organizations

Лариса Анатольевна Истомина, ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, Россия, Ижевск, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и статистики
Larisa A. Istomina, VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk PhD, Associate Professor of the Department of economic analysis and statistics.
 0404041@mail.ru

426057, Россия, г. Ижевск, ул. Свердлова, д. 30, каб. 108, тел. (3412) 51-42-65

В статье проведен анализ задолженности покупателей (заказчиков). Основное внимание уделено качественной оценке дебиторской задолженности по сравнению ее с кредиторской, что сказывается на платежеспособности и финансовом состоянии коммерческой организации. Предложены варианты снижения дебиторской задолженности и на этой основе оптимизация прибыли и рентабельности организации. The article includes debt analysis of buyers (customers), where the main attention is paid to quality standard of receivables in its comparison with accounts payable, that affects on solvency and a financial condition of the commercial organizations. Options of decrease in receivables and optimization of profit and profitability of the organization are offered on this basis.

Ключевые слова: анализ; дебиторская задолженность; оборачиваемость задолженности покупателей (заказчиков); финансовое состояние; резервы сокращения задолженности; резервы роста прибыли и рентабельности продаж.

Keywords: analysis; receivables; debt turnover of buyers (customers); financial condition; reserves of debt reduction; reserves of profit growth; reserves of sales profitability.

Анализ и оценка состояния задолженности покупателей (заказчиков) организации

Формирование рыночных отношений в Российской Федерации сопровождается для многих хозяйствующих субъектов попаданием в зону хозяйственной неопределенности и повышенного риска. Это требует активной оценки финансового состояния,

платежеспособности организации и надежности ее партнеров по бизнесу.

Наличие нерационального соотношения дебиторской и кредиторской задолженностей, их размеры и качество оказывают сильное влияние на финансовое состояние хозяйствующих субъектов [5, с. 337].

Чрезмерный рост долговых обязательств является одним из условий возбуждения процедуры банкротства в отношении хозяйствующего субъекта.



Таблица 1. Анализ состояния дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками в ООО «Агротех», тыс. руб.

Покупатель (заказчик)	Сумма дебиторской задолженности за 2010 г.			Сумма дебиторской задолженности за 2011 г.			Сумма дебиторской задолженности за 2012 г.		
	на начало года	оплачено	на конец года	на начало года	оплачено	на конец года	на начало года	оплачено	на конец года
1. 000 «Строитель»	630	-	2630	2630	-	10523	10523	1700	8823
2. 000 «Комплекс»	53	-	1250	1250	-	2385	2385	-	2385
3. 000 «Реахит»	125	-	686	686	-	5630	5630	1691	3939
4. 0АО «Дельта»	368	-	452	452	-	21630	21630	5300	16330
5. 000 «Дельта-Строй»	102	-	1890	1890	358	1532	1532	-	1532
6. ЗАО «НТ МИЗ»	203	-	2100	2100	-	6300	6300	6300	-
7. 000 «Бао»	189	-	813	813	-	3108	3108	-	3108
ИТОГО	1670	-	9821	9821	358	51108	51108	14991	36117

Многие хозяйствующие субъекты в современных условиях используют натуральный кредит, получая продукцию без предоплаты, превращают ее в деньги, что временно увеличивает их финансовые ресурсы.

Управление денежными средствами начинается с момента заключения договора на поставку продукции или с момента выписки покупателю счета на оплату продукции и получения предварительной оплаты (возможны варианты), а заканчивается выплатами кредиторам, персоналу, бюджетам и т.п. При этом управление денежными средствами связано с управлением дебиторской задолженностью, которая может возникнуть на различных этапах операционного цикла.

Если дебиторская задолженность возникает на последнем этапе цикла производства и реализации продукции, она, как правило, переходит в состав оборотных активов, которые служат ресурсом для производства и реализации следующей партии товаров (работ, услуг), но это не всегда устраивает дебиторов. Анализ дебиторской задолженности имеет особое значение в периоды инфляции, когда такая иммобилизация собственных оборотных средств становится особенно невыгодной [3, с. 197].

В данной статье для иллюстрации возможностей и развития предложенной автором методики анализа и оценки расчетов с покупателями (заказчиками) используются данные условной организации ООО «Агротех» за 2010 – 2012 гг.

Проанализируем состояние дебиторской задолженности по расчетам с основными покупателями и заказчиками в организации (табл.1).

Из данных табл. 1 следует, что дебиторская задолженность некоторых покупателей и заказчиков в исследуемой организации в течение двух лет увеличивалась. Это свидетельствует о том, что у покупателей и заказчиков не было

средств на ее своевременное погашение. В 2012 году величина дебиторской задолженности снизилась и на 31 декабря 2012 года составила 36 117 тыс. руб. В 2012 году наблюдается значительное улучшение финансового положения анализируемой организации за счет погашения задолженности ряда покупателей (заказчиков), но не все покупатели (заказчики) данной организации в состоянии выплатить всю сумму дебиторской задолженности.

Количественный (оценочный) анализ дебиторской задолженности тем самым вызывает необходимость анализа качественного состояния дебиторской задолженности. Качественный анализ дебиторской задолженности и оценка ее реальной стоимости заключаются в анализе задолженности прежде всего по срокам ее возникновения, в выявлении безнадёжной задолженности.

Ежемесячное отслеживание дебиторской задолженности позволит составить четкую картину состояния расчетов с покупателями (заказчиками) и своевременно выявить имеющуюся просроченную задолженность. Кроме того, это позволит, на наш взгляд, в значительной степени облегчить проведение инвентаризации состояния расчетов с дебиторами и обеспечит тем самым принятие конкретных управленческих решений в области дебиторской задолженности (как части активов) и всех расчетных операций данного хозяйствующего субъекта.

В анализе дебиторской задолженности следует выделять ее оправданную часть и неоправданную. К оправданной дебиторской задолженности относится задолженность, срок оплаты которой не наступил либо составляет менее месяца. Вся остальная задолженность – неоправданная. Чем больше срок отсрочки, тем выше риск неуплаты по выставленному счету. Отвлечение средств

Таблица 2. Анализ дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) в ООО «Агротех» по срокам образования в 2012 году

Статья дебиторской задолженности	Всего на конец периода, тыс.руб.	В том числе по срокам образования				
		до 1 мес.	от 1 до 3 мес.	от 3 до 6 мес.	от 6 мес. до 1 года	более 1 года
1. Дебиторская задолженность за товары	24154	11300	8956	-	1230	2668
2. Дебиторская задолженность (заказчики)	11963	11963	-	-	-	-
3. Всего дебиторская задолженность	36117	23263	8956	-	1230	2668

Таблица 3. Анализ оборачиваемости дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками в ООО «Агротех»

Показатель	2011 г.	2012 г.	Изменения, ±
1. Оборачиваемость дебиторской задолженности, число оборотов	$\frac{163\ 920}{30\ 464,5} = 5,4$	$\frac{209\ 547}{43\ 612,5} = 4,8$	-0,6
2. Период, погашения дебиторской задолженности, дней.	$\frac{360}{5,4} = 66,70$	$\frac{360}{4,8} = 75,00$	+8,3
3. Доля дебиторской задолженности, % в общего объема текущих активов на к.г.,	$\frac{51\ 108}{122\ 320} \times 100\% = 41,78$	$\frac{36\ 117}{138\ 999} = 25,98$	-15,8
4. Отношение среднегодовой величины дебиторской задолженности к выручке от продажи товаров (работ, услуг), руб.	$\frac{30\ 464,5}{163\ 920} = 0,18$	$\frac{43\ 612,5}{209\ 547} = 0,21$	+0,03

в эту задолженность снижает текущую платежеспособность хозяйствующего субъекта и отрицательно сказывается на общем его финансовом состоянии.

Для оценки качественного состояния задолженности покупателей и заказчиков составим сводную табл. 2, в которой дебиторская задолженность классифицируется по срокам ее образования.

В результате проведенного анализа дебиторской задолженности покупателей и заказчиков по срокам образования в ООО «Агротех» за 2012 год видно, что основная доля дебиторской задолженности приходилась на задолженность сроком образования до 1 месяца. А самая малая часть дебиторской задолженности приходится на задолженность сроком образования более 1 года, то есть по своей сути является неоправданной.

При исследовании динамики дебиторской задолженности возникает вопрос: чем обусловлены те или иные ее изменения – варьированием масштабов деятельности, успехами или просчетами руководителей? Для того чтобы ответить на этот вопрос, необходимо увязать

ее изменения с динамикой результатов деятельности организации. Сделать это можно с помощью коэффициентов оборачиваемости дебиторской задолженности, которые также относятся к группе так называемых показателей деловой активности. Основная цель анализа оборачиваемости дебиторской задолженности – это поиски путей ее ускорения (табл. 3).

Как видно из табл. 3, состояние расчетов с покупателями и заказчиками в анализируемой организации в 2012 году по сравнению с 2011 годом ухудшилось, так как на 8,3 дней увеличился средний срок погашения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, который составил в 2012 году 75 дней. Следует иметь в виду, что чем больше период просрочки задолженности, тем выше риск ее непогашения.

Доля дебиторской задолженности в общем объеме текущих активов уменьшилась на 15,8% и составила к величине текущих активов в 2012 году 25,98%. Отношение среднегодовой величины дебиторской задолженности покупателей и заказчиков к выручке от продажи товаров (работ, услуг) незначительно, но увеличилось.

Таблица 4. Динамика дебиторской и кредиторской задолженности ООО «Агротех»

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2012 г. % к 2010 г.
1. Дебиторская задолженность, тыс. руб., в том числе:	10547	52307	36617	347,18
– покупатели и заказчики	9821	51108	36117	367,75
– прочая	726	1199	500	68,87
2. Кредиторская задолженность, тыс. руб., в том числе:	18046	29538	25306	140,23
– поставщики и подрядчики	5702	9995	9827	172,34
– персонал организации	-	4363	3964	-
– государственные и внебюджетные фонды	-	893	1153	-
– налоги и сборы	1763	2537	1942	110,15
– прочие кредиторы	10581	11750	8420	79,58

Таблица 5. Сравнение дебиторской и кредиторской задолженности ООО «Агротех»

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2012 г. % к 2010 г.
1. Дебиторская задолженность, тыс. руб.	10547	52307	36617	347,18
– % к валюте баланса	2,98	7,42	5,08	-
2. Кредиторская задолженность, тыс. руб.	18046	29538	25306	140,22
– % к валюте баланса	13,74	16,39	19,57	-
3. Отношение дебиторской задолженности к кредиторской задолженности	0,58	1,77	1,45	250,0

Сравнительный анализ дебиторской и кредиторской задолженности покупателей (заказчиков) организации

Данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации приведены в табл. 4.

Согласно данным табл. 4, в исследуемой организации прослеживается увеличение дебиторской задолженности, тем самым это отрицательно сказывается на финансово-хозяйственной деятельности, в том числе на ее платежеспособности и ликвидности. Темпы роста дебиторской задолженности опережают темпы роста кредиторской задолженности, в том числе поставщикам и подрядчикам организации.

Задолженность поставщикам и подрядчикам организации в 2012 году по сравнению с 2010 годом увеличилась на 72,34%. В этом случае важно изучить условия коммерческого кредита, предоставляемого поставщиками и подрядчиками организации.

Далее для сравнения дебиторской и кредиторской задолженности рассчитаем их отношение к валюте баланса и между собой (табл. 5).

По данным табл. 5 видно, что доля дебиторской задолженности в валюте баланса в 2011 году резко увеличилась по сравнению с предыдущим 2010 годом. В 2012 году наблюдается ее незначительное

снижение по сравнению с 2011 годом на 2,34%, но в 2012 году по сравнению с 2010 годом наблюдается ее увеличение на 2,1%. Наряду с увеличением доли дебиторской задолженности в валюте баланса наблюдается и увеличение кредиторской задолженности в валюте баланса.

В результате превышения темпов роста дебиторской задолженности над темпами роста кредиторской задолженности наблюдается соответственно увеличение коэффициента соотношения дебиторской задолженности над кредиторской. Значительное повышение дебиторской задолженности создает угрозу финансовой устойчивости организации и делает необходимым привлечение дополнительных (как правило, дорогостоящих) источников финансирования. Поэтому финансовые менеджеры обязаны решать не только задачу снижения дебиторской задолженности, но и задачу ее своевременного балансирования с кредиторской задолженностью [4, с. 324].

Пути и резервы сокращения дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) организации

В целях повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности и сокращения дебиторской задолженности, возникает

Резервы сокращения дебиторской задолженности

- Следить за качественным состоянием дебиторской задолженности
- Своевременно выявлять недопустимые виды дебиторской задолженности
- Контролировать состояние расчетов по просроченным задолженностям
- Введение штрафных санкций за несвоевременную оплату
- Напоминание об оплате путем почтовой, электронной связи или телефонной связи
- Взыскание дебиторской задолженности в судебном порядке

Рис. 1. Возможные резервы сокращения дебиторской задолженности

необходимость разработки специальной политики для своих покупателей и заказчиков. Так, на основе сведений об имеющихся и потенциальных покупателях (заказчиках), касающихся их финансового состояния, а также возможности своевременной платы за поставленную продукцию (работы, услуги), надежности покупателей (заказчиков), их можно разбить на три группы:

- надежные покупатели (заказчики). Покупатели, чья финансовая история не вызывает сомнения, крупные потребители, имеющие положительную репутацию, своевременно оплачивающие поставляемую им продукцию (услуги). Для таких покупателей может быть предложена программа «Элита», предусматривающая предоставление скидок покупателям при покупке большого объема товаров, за своевременную и (или) досрочную уплату продукции, скидок за предварительную оплату продукции с предоставлением рассрочки на определенный период времени для оплаты оставшегося объема товаров;

- обычные покупатели (заказчики). Потребители, приобретающие товар (услугу) небольшими партиями, как правило, своевременно оплачивающие поставленную продукцию (услуги). Для таких потребителей возможно предложение программы «Стандарт», предусматривающей предоставление стандартных скидок за своевременную или предварительную оплату товаров (работ, услуг);
- группа риска. Это покупатели (заказчики), в отношении которых есть определенные сомнения в их возможности своевременно оплатить поставленные товары (работы, услуги), либо новые покупатели, в отношении которых отсутствует какая-либо информация об их финансовом положении. Для таких потребителей можно предложить программу «Бизнес», в том числе предусматривающую введение штрафных санкций за несвоевременную оплату товаров (работ, услуг).

На рис. 1 представим возможные мероприятия по сокращению дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, находящихся в группе риска.



Рис. 2. Резервы роста прибыли и рентабельности продаж

Кроме того, важным источником увеличения финансовых результатов хозяйствования является, на наш взгляд, оптимизация структуры реализуемых товаров (работ, услуг), то есть увеличение доли тех товаров (работ, услуг), которые приносят наибольшую прибыль организации.

Возможны варианты роста прибыли и рентабельности продаж, а это – увеличение объема реализации товаров (работ, услуг), снижение их себестоимости, повышение продажных цен.

Предложенные нами резервы роста прибыли и рентабельности продаж рассмотрим на рис. 2.

Исходя из предложенных нами резервов как по оптимизации неоправданной дебиторской задолженности покупателей (заказчиков), так

и резервов роста прибыли и рентабельности, следует производственная необходимость продуманной разработки комплексной программы (политики), которая должна основываться на грамотном, взвешенном подходе в оценке сложившегося состояния расчетов с покупателями и заказчиками.

Все это, на наш взгляд, не только позволит усовершенствовать расчеты, но и будет способствовать увеличению оборачиваемости средств, в том числе находящихся в расчетах с дебиторами организации. Тем самым повысится эффективность использования оборотного капитала, улучшится финансовое состояние организации и минимизируется вероятность наступления ее несостоятельности.

Библиографический список

1. Маркарьян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарьян С.Э. Финансовый анализ. – 7-е изд. перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2010. – 264 с.
2. Пястолов С.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 2-е изд. стереотип. – М.: Изд. центр «Академия», Мастерство, 2010. – 336 с.
3. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 425 с.
4. Хоружий Л.И., Росторгуева Г.Н. Алборов Р.А. и др. – Бухгалтерский учет. – М: КолоС, 2004. – 511 с.
5. Хотинская Г.И., Харитоновна Т.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия (на примере предприятия сферы услуг): Учебное пособие. – М.: «Дело и Сервис», 2012. – 240 с.
6. Чечевицына Л.Н., Чуев И.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: Учебное пособие для вузов. – 2-е изд. перераб. и доп. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2011. – 384 с.
7. Экономический анализ: Учебник для вузов // Под ред. Л.Т. Гиляровой. – 2-е изд. доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 520 с.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ