

Давлетбаева Л.Р., Нигматуллина Г.Р.

Обзор основных изменений в бухгалтерском учете и отчетности коммерческих организаций в 2012 году



Уфа - 2012

УДК 657 (075)
ББК 65.052
Д 13

Составитель: доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа Л.Р. Давлетбаева, старший преподаватель Г.Р. Нигматуллина

Рецензент: аудитор, член аудиторской ассоциации «Содружество»
И.Ф. Сайфуллина

Д 13 Обзор основных изменений в бухгалтерском учете и отчетности
коммерческих организаций в 2012 году / Давлетбаева Л.Р., Нигматуллина Г.Р. –
Уфа, 2012. – 158 с.

© ФГБОУ ВПО «Башкирский ГАУ»
© Давлетбаева Л.Р., Нигматуллина Г.Р., 2012

Содержание

	Введение	5
1	Новый Закон о бухгалтерском учете: ключевые моменты	
1.1	Развитие бухгалтерского учета и отчетности	5
1.2	Сравнительный анализ некоторых положений нового и старого (действующего) Закона о бухгалтерском учете	9
1.3	Резюме	21
2	Новые положения при формировании бухгалтерской отчетности	25
2.1	Общие положения	25
2.2	Формирование бухгалтерского баланса	27
2.3	Формирование показателей «Отчета о прибылях и убытках»	30
2.4	Формирование «Отчета об изменении капитала»	32
2.5	Формирование показателей «Отчета о движении денежных средств»	40
2.6	Формирование Приложения к бухгалтерскому балансу	44
3	Изменения в учете основных средств в 2012 году	57
3.1	Особенности учета основных средств	57
3.2	Отличительные особенности бухгалтерского и налогового учета к объектам основных средств	63
3.3	Особенности налогообложения капитальных вложений в арендованное основное средство	64
4	Учет расходов будущих периодов	65
4.1	Плюсы и минусы счета 97 «Расходы будущих периодов»	65
4.2	Счет 97 «Расходы будущих периодов» в 2011 г.	67
4.3	Изменения в бухгалтерском учете расходов будущих периодов	69
4.4	Инвентаризация счета 97 «Расходы будущих периодов»	69
4.5	Новые правила отражения отпускных в учете	75
4.6	Резюме	77
5	Нормирование расходов в бухгалтерском учете	80
6	Учетная политика организации на 2012 год	84
6.1	Общая характеристика изменений	84
6.2	Учетная политика «упрощенщика»	87
7	Страховые взносы во внебюджетные фонды в 2012 году	89
7.1	Виды выплат работнику	89
7.2	Структура внебюджетных фондов в Российской Федерации	91
7.3	Характеристика страховых взносов	95
7.4	Изменения в расчете страховых взносов в 2012 году	99
7.5	Основные изменения в расчете больничных листов в 2012 году	105
7.6	Уплата страховых взносов за иностранных работников	106
7.7	Расчет пособия по беременности и родам	109
7.8	Смета обоснования обязательных резервов на отпуска	110
7.9	Отчетность по страховым взносам во внебюджетные фонды	113

8	Уточненный НДС в 2012 году	114
8.1	Общие положения	114
8.2	Практическое применение изменения НДС	115
9	Изменения по налогу на добавленную стоимость	122
9.1	Общие изменения	122
9.2	Счета-фактуры и другие важные документы по НДС	122
9.3	Особенности работы с посредниками	125
9.4	Отражение в учете и наглядный расчет налогов при продаже товаров через комиссионера	132
10	Налог на прибыль участников консолидированных групп	134
10.1	Общие положения	134
10.2	Расчет норматива процентов по кредиту в 2012 году	135
11	Основные изменения в учете кассовых операций	136
11.1	Общие изменения	136
11.2	Расчет лимита кассы	146
11.3	Резюме	151
	Список основных действующих законодательных и нормативных актов в 2012 году	154

Введение

Ведение бухгалтерского учета 2012 года может измениться, о чем стало известно недавно из разъяснений Министерства финансов Российской Федерации. Минфин России уже определился с реформами в этой области.

Ведомство планирует ведение бухгалтерского учета 2012 года как можно сильнее приблизить к международным стандартам. Уже в течение нескольких лет чиновники, работая совместно с бухгалтерскими объединениями, целенаправленно переписывают действующее законодательство в области бухучета.

На сегодняшний день более половины нормативных актов, касающихся ведения бухгалтерского учета, подверглись значительной доработке. Соответственно, скоро и оставшаяся часть будет переписана, тем самым максимально приближая отечественный учет к правилам и нормам международных стандартов.

Кроме того, власти планируют ввести упрощенные процедуры ведения бухгалтерского учета 2012 года некоторым категориям хозяйствующих субъектов. Одновременно с этим, бухгалтера в будущем году смогут получать все необходимые рекомендации по составу и содержанию пояснительной записки, которая представляется вместе с бухгалтерской отчетностью за год.

Главный закон о ведении бухгалтерского учета, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», будет принят в новой редакции. После этого, Министерство финансов планирует ввести новый регламент аттестации бухгалтерских работников, опираясь на Международный стандарт финансовой отчетности. В последующих годах МСФО планируется ввести и в профессиональных образовательных учреждениях.

На фоне изменений в ведении бухгалтерского учета 2012 года финансовое ведомство также планирует разрешить официальное использование МСФО на территории нашего государства. Будут решены вопросы, касающиеся сферы ее обязательного использования.

Последние два десятилетия в бухгалтерском учете постоянно происходят изменения, что во многом связано с изменениями экономической жизни страны и движением в сторону сближения с международными стандартами. Однако на фоне всех изменений неизменным оставался самый главный закон для любого бухгалтера, принятый еще в 1996 году – «О бухгалтерском учете».

Ничего нет вечного, и на смену старому закону пришел новый закон о бухучете №402-ФЗ, принятый в декабре 2011 года. Он вступает в силу с 2013 года и аккумулирует в себе все существенные изменения в экономике и бухгалтерском учете, которые произошли за последнее десятилетие.

В старом законе о бухгалтерском учете, который «доживает» сегодня последние месяцы, было сказано, что организации, которые используют упрощенную систему налогообложения, могут не вести бухгалтерский учет, поскольку они учитывают доходы и расходы согласно главе 26.2 НК РФ.

Финансовое ведомство и раньше настаивало, что ведение полноценного бухгалтерского учета необходимо и при использовании УСН. Основание –

Гражданский кодекс, согласно которому общество с ограниченной ответственностью, независимо от выбранной системы налогообложения, должно заверять ежегодные балансы. Тем не менее, многие организации на УСН до сих пор бухгалтерский учет не ведут и балансы не формируют.

Обязанность ведения бухгалтерского учета с 2013 года возлагается на все организации, независимо от системы налогообложения. Об этом напрямую говорится в новом законе. Изначально предполагалось вступление закона в силу уже с 2012 года, но предвидя тяжелую реакцию малого бизнеса, было принято решение отложить это на год.

Для того чтобы обязанность ведения бухгалтерского учета с 2013 года не стала неприятной неожиданностью, в текущем году следует провести подготовку к его ведению и становлению. К началу ведения учета необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств, в результате чего можно будет определить остатки по счетам.

Безусловно, работы должно прибавиться. Кроме собственно ведения учета новый закон о бухучете предписывает и составление отчетности. При заполнении баланса за 2013 год возникает резонный вопрос: какие данные отражать за предыдущие 2 года? Ответа на этот вопрос пока нет, можно предположить, что будет разрешено просто поставить прочерки в графах.

Назвать грядущие перемены воодушевляющими язык не повернется. Кроме того, переход на МСФО уже не за горами. Однако можно посмотреть на изменения и с другой стороны. Те представители малого бизнеса, которые до сих пор не вели учет, были лишены многих полезных для анализа данных, которые может предоставить полноценный учет. Помогать бизнесу – разве не в этом задача бухгалтерского учета?

В монографии представлен краткий обзор изменений в бухгалтерском учете российских организаций, которые произошли в России в 2012 году.

1. Новый Закон о бухгалтерском учете: ключевые моменты

Нормативный документ: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.11.2011 г., вступающий в силу с 1 января 2013 г.

1.1 Развитие бухгалтерского учета и отчетности

Принятие Закона № 129-ФЗ стало важным событием тех лет, так как впервые в истории России был принят специальный нормативный акт, устанавливающий общие правила ведения бухгалтерского учета. До принятия этого Закона существовали и сменяли друг друга Положения о ведении бухгалтерского учета, но никогда ранее порядок учета не был установлен на высоком законодательном уровне.

Практически 20 лет назад, в марте 1992 г., приказом Минфина России № 10 было утверждено Положение о бухгалтерском учете и отчетности. На смену ему в декабре 1994 г. пришло новое Положение, утвержденное приказом Минфина России № 170, и, наконец, в 1998 г. приказом № 34н было утверждено хорошо всем знакомое и ныне действующее Положение о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Но только с изданием Закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ бухгалтеры получили системный акт законодательства РФ, вокруг которого в дальнейшем выстраивалась вся работа по реформированию отечественной бухгалтерии.

Бухгалтерский учет, существовавший в условиях централизованно планируемой экономики, был обусловлен общественным, государственным характером собственности. Главными потребителями информации, получаемой на основе бухгалтерского учета, были отраслевые министерства и ведомства, органы планирования, статистики, а также финансовые органы. На долю государственного контроля выпадала задача выявлять отклонения от предписанных моделей в деятельности экономических хозяйствующих субъектов.

Коренное изменение системы общественных отношений, рождение рыночной экономики, появление частной собственности привели к необходимости адекватной трансформации бухгалтерского учета, следствием которой стало бы появление и дальнейшее существование правил и норм, предопределяющих возможность получать достоверную и надежную информацию, оперативно контролировать сохранность собственности, что в совокупности необходимо для благоприятного инвестиционного климата в РФ.

В развитие Закона № 129-ФЗ в 1998 г. была разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, которая нашла свое отражение в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Программа была рассчитана на период с 1998 по 2004 г. и в качестве основной цели определяла *«приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой*

отчетности». В рамках этой программы были сделаны серьезные шаги в формировании нормативной базы в части разработки новых стандартов, методических рекомендаций и инструкций, которые содержали в себе основы, заложенные Законом № 129-ФЗ.

Но уже в 2004 г. возникла необходимость разработать новую концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности, направленную на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

В качестве цели развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004—2010 гг.) было определено создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике России. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.). В этой связи суть дальнейшего развития заключается в активизации использования МСФО для реализации названной функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

В качестве основных проблем, которые остались нерешенными в рамках предыдущей программы 1998 г., были обозначены:

- 1) отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО, а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;
- 2) формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;
- 3) неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;
- 4) недостаточное участие профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, а также в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии;
- 5) низкий уровень профессиональной подготовки значительной части бухгалтеров и аудиторов, а также недостаточность навыков использования информации, подготовленной по МСФО.

Новая программа на среднесрочную перспективу провозглашает принцип либерализации бухгалтерского учета, когда хозяйствующим экономическим субъектам предоставляется существенно большая самостоятельность в установлении методов и правил ведения бухгалтерского учета, в выборе технической реализации, инструментария ведения системы бухгалтерского учета, технологии обработки учетной информации.

При этом функции регулирования бухгалтерского учета на федеральном

уровне выполняются государственными органами с привлечением профессиональных сообществ, негосударственных саморегулируемых организаций. В задачи последних должны входить также разработка и утверждение рекомендаций и указаний по бухгалтерскому учету.

Основные принципы Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, такие как:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности,

Были в полной мере реализованы в новом Законе о бухгалтерском учете № 402-ФЗ, принятом Государственной Думой в декабре 2011 г., а также в документах, которые были разработаны и приняты в 2011 г. К ним можно отнести:

- 1) Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации;
- 2) Федеральный закон от 27 июля 2011 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;
- 3) приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».

1.2 Сравнительный анализ некоторых положений нового и старого (действующего) Закона о бухгалтерском учете

Сфера действия Закона

Данный закон разработан с целью адаптации порядка регулирования бухгалтерского учета под современные экономические условия и устранения существующих ныне пробелов в законодательстве.

В отличие от Закона № 129-ФЗ, который предусматривал освобождение организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения, от обязанности вести бухгалтерский учет (п. 3 ст. 4), новым Законом такое освобождение *не предусматривается*.

В сферу действия нового Закона включены и индивидуальные предприниматели (в том числе адвокаты, нотариусы), а также филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций иностранных государств (п. 4, 5 ст. 2).

Однако наряду с обязанностью ведения бухгалтерского учета в силу За-

кона № 402-ФЗ указанные лица имеют право не вести учет, если они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения согласно законодательству РФ о налогах и сборах (п. 2 ст. 6). В этой же статье отдельным пунктом (п. 4) освобождаются от ведения бухгалтерского учета организации, получившие статус участников проекта в соответствии с Федеральным законом от 8 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

По сравнению со старым Законом сфера действия Закона № 402-ФЗ расширяется:

1) на бюджетные организации — по учету активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также учету операций, изменяющих указанные активы и обязательства;

2) в отношении доверительных управляющих — по тем операциям, которые связаны с имуществом, переданным им в доверительное управление;

3) на участников договора простого товарищества юридических лиц, на которых возлагается учет общего имущества товарищей;

4) на участников процесса выполнения соглашения о разделе продукции.

Положения нового Закона о бухгалтерском учете *не применяются* при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей, отчетности, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, а также отчетности для иных целей.

Цели, определения и понятия, применяемые в Законе

В новом Законе в качестве цели поименовано установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также *создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета*, о котором будет сказано ниже.

Также новым является и тот факт, что в определении бухгалтерской отчетности как единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности появляется еще информация о движении денежных средств за отчетный период (п. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ). Это говорит о том, что наряду с бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках значимой является такая форма отчетности, как «Отчет о движении денежных средств», порядок составления которой отдельно описан в ПБУ 23/2011.

Новым Законом о бухгалтерском учете с 2013 г. вводятся абсолютно новые понятия регламентов, которыми будет регулироваться бухгалтерский учет и которые ранее не применялись. Это международный и отраслевой стандарты и стандарт бухгалтерского учета. При этом определения понятий международного стандарта и стандарта бухгалтерского учета даны в п. 1 ст. 3, а термин «отраслевой стандарт» хотя и широко применяется в Законе, но содержание его не раскрыто.

Кроме нового смысла понятия «стандарт» в Законе № 402-ФЗ есть и дру-

гие новшества:

- понятие «хозяйственные операции» заменено понятием «факты хозяйственной жизни», которое более четко описывает сделки, события, операции, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств, в частности операции, которые операциями как таковыми не являются (например, отражение отложенных активов и обязательств, оценочных обязательств, условных активов и обязательств);

- вводится понятие «отчетный период» — период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (п. 1 ст. 3). В Законе № 129-ФЗ есть только понятие «отчетный год»;

- определение «руководитель организации» будет заменено на определение «руководитель экономического субъекта» — лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;

- из перечня понятий в новом Законе исключены понятия синтетического и аналитического учета, дополнительно введены понятия «уполномоченный федеральный орган» и «организация государственного сектора».

Главный бухгалтер, его функции и квалификация

В Законе № 129-ФЗ порядок организации бухгалтерского учета зависит от объема учетной работы (п. 2 ст. 6):

«Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

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

- б) ввести в штат должность бухгалтера;

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

- г) вести бухгалтерский учет лично».

В соответствии с п. 3 ст. 7 нового Закона о бухгалтерском учете:

«Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, **обязан** возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации **обязан** возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства **может** принять ведение бухгалтерского учета на себя» (выделено авт. — *Прим. ред.*).

Особые требования предъявляются новым Законом к главным бухгалтерам открытых акционерных обществ (за исключением кредитных организаций), страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний паевых инвестиционных фондов, иных экономических субъектов, ценные бумаги которых допущены к

обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления государственных территориальных внебюджетных фондов (п. 4 ст. 7). К таким требованиям относится наличие высшего профессионального образования и стажа работы не менее трех лет из последних пяти календарных лет либо, при отсутствии высшего образования, стажа не менее пяти из последних семи календарных лет, а также отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

И этот список не ограничен: дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами (п. 5 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

Эти требования не применяются лишь в отношении лиц, на которых по состоянию на дату вступления в силу нового Закона уже возложено ведение бухгалтерского учета в этих организациях (п. 2 ст. 30 Закона № 402-ФЗ).

Юридическое лицо, оказывающее услуги бухгалтерского учета и заключившее с экономическим субъектом договор оказания данных услуг, должно иметь в штате не менее одного работника, профессиональный уровень которого отвечает перечисленным требованиям и с которым заключен трудовой договор.

К главным бухгалтерам других организаций, скорее всего, квалификационные требования останутся прежними: высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж бухгалтерско-финансовой работы, в том числе на руководящих должностях, не менее пяти лет.

Первичные документы и регистры бухгалтерского учета.

Хранение документов

Хорошей новостью явилось закрепление в Законе № 402-ФЗ положения о том, что формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (п. 4 ст. 9). Это говорит об упразднении понятия «унифицированные формы», теперь все формы первичных документов организации разрабатывают самостоятельно. Чтобы формы первичных документов, на основании которых фиксируется факт осуществления хозяйственной операции, стали легитимными, они должны быть утверждены приказом руководителя (возможно, в составе учетной политики) и иметь обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 нового Закона. В целом они повторяют обязательные реквизиты, поименованные в Законе № 129-ФЗ, отличаясь лишь уточненными формулировками.

Новым Законом также предусматривается возможность оформлять первичные документы не только в бумажном, но и в электронном виде. Однако следует иметь в виду, что при изъятии этих документов в случаях, предусмотренных законодательством (например, по требованию правоохранительных органов), в бухгалтерском учете организации должны остаться копии таких документов (п. 8 ст. 9).

А вот требования к регистрам бухгалтерского учета стали жестче. Формы регистров теперь должны утверждаться руководителем экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (п. 5 ст. 10). Регистры бухгалтерского учета должны иметь обязательные реквизиты (п. 3 ст. 10).

И если регистр создается и хранится в электронной форме, он должен содержать электронную подпись как обязательный реквизит.

Так же как и в случае с первичными учетными документами, если в соответствии с законодательством РФ изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством РФ, включаются в состав документов бухгалтерского учета (п. 9 ст. 10).

С точки зрения установления сроков хранения документов Законом № 402-ФЗ принципиальных новшеств не внесено, уточнено лишь, что первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет *после отчетного года*. А документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет *после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз*.

Это означает, что учетная политика для целей бухгалтерского учета будет храниться не пять календарных лет, а еще на пять лет дольше срока амортизации того или иного основного средства (нематериального актива), который был утвержден в этой учетной политике. Например, если объект амортизируется с 2011 по 2015 г., то учетная политика должна быть сохранена до 2020 г.

Обратите внимание: в перечень внутренних локально-нормативных документов наряду с учетной политикой включены стандарты экономического субъекта — понятие, введенное новым Законом.

Из текста нового Закона исчезла фраза о том, что содержание бухгалтерских регистров является коммерческой тайной, при этом появилась фраза: «В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны» (п. 11 ст. 13).

Оценка и инвентаризация активов и обязательств

В отношении регулирования вопросов оценки и проведения инвентаризации активов и обязательств экономического субъекта в новом Законе приведены лишь основные требования с дальнейшей ссылкой на соответствующие нормы законодательства. Например, в отличие от Закона № 129-ФЗ, в который включены правила оценки имущества, полученного безвозмездно или приобретенного за плату либо созданного самой организацией, в новом Законе приводится лишь одно положение — о том, что объекты бухгалтерского учета под-

лежат денежному измерению (п. 1 ст. 12). Ведь все специальные нормы по порядку оценки объектов учета представлены в соответствующих ПБУ.

Исходя из этого же принципа в новом Законе определена *лишь обязанность проведения инвентаризации*, а вот случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, *определяются экономическим субъектом самостоятельно*, за исключением случаев обязательного проведения инвентаризации, которые устанавливаются законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами (п. 3 ст. 11).

В соответствии с новым Законом выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. В положениях старого Закона описывается порядок бухгалтерского учета таких расхождений, что, как представляется автору статьи, является предметом регулирования специальными положениями, инструкциями, а не законом федерального уровня.

Бухгалтерская отчетность

Согласно новому Закону годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных этим Законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Это положение приведено в соответствие с приказом Минфина России № 66н[6], в котором говорится, что приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках являются отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях капитала, а также иные приложения (пояснения), которые составляются в текстовой или табличной форме, т.е. пояснительная записка.

В составе отчетности не поименовано аудиторское заключение, поскольку оно представляется вместе с отчетностью, подлежащей обязательному аудиту, но не является ее частью: «в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением» (п. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

Отметим, что по новым правилам бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13). Пока еще согласно п. 5 ст. 13 Закона № 129-ФЗ бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

В отношении промежуточной отчетности в новом Законе даны более четкие определения отчетного периода составления такой отчетности, при этом исключены наименования «месячная» и «квартальная промежуточная отчетность», поскольку в действительности вся отчетность составляется нарастающим итогом. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который эта отчетность составляется, включительно (п. 4 ст. 15).

В Законе № 402-ФЗ закреплены новые положения об особенностях со-

ставления бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации и реорганизации юридического лица, поскольку порядок составления такой отчетности отличается от общего порядка.

В отношении даты и места представления отчетности в новом Законе определено следующее (п. 1 и 2 ст. 18):

1) обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Банка России, *представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации;*

2) обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется *не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.*

В отличие от ныне действующего Закона новый Закон не содержит требования, обязывающего организации представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность *другим органам исполнительной власти*, кроме органов государственной статистики. Это может означать лишь то, что сдача бухгалтерской отчетности в органы ФНС России теперь не обязательна. Аналогичный вывод можно сделать и из анализа сроков представления отчетности, которые указывают только на срок представления *годовой* бухгалтерской отчетности. А как известно, в органы государственной статистики представляется только годовая, но не промежуточная, отчетность.

При этом положения Налогового кодекса РФ (подп. 5 п. 1 ст. 23) обязывают представлять в налоговый орган по местонахождению организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации на основании указанного Закона не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета.

Теперь, когда новый Закон о бухгалтерском учете не устанавливает такой обязанности, положения НК РФ о представлении бухгалтерской отчетности не совсем понятны. По всей видимости, законодатель должен со временем внести соответствующие изменения в указанную статью НК РФ.

Внутренний контроль

В соответствии со ст. 19 нового Закона экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Система внутреннего контроля на предприятии — это прежде всего: среда контроля; организация информационных потоков; применяемые контрольные процедуры; идентификация и управление рисками; влияние на финансовую отчетность.

Принципы регулирования бухгалтерского учета в редакции нового Закона о бухгалтерском учете

В новом Законе о бухгалтерском учете вопросам регулирования посвящена специальная глава, в отличие от Закона № 129-ФЗ, где этим вопросам отведено всего лишь четыре пункта, определяющих в основном субъекты регулирования.

Указанная глава, как и Закон в целом, содержит ряд концептуально важных, отвечающих интересам государства и бизнеса положений, направленных на реальное совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности.

Принцип либерализации бухгалтерского учета, широкое участие профессиональной общественности в принятии законодательных директив наглядно представлены именно в главе 3 «Регулирование бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ.

Рассмотрим эти положения подробнее.

1. Определены принципы регулирования бухгалтерского учета. Регулирование бухгалтерского учета ведется с соблюдением следующих принципов:

- соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единство системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета;
- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту РФ для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрывае-

мой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

2. Поименованы и классифицированы документы, регламентирующие бухгалтерский учет. К таким документам относятся: международные стандарты, отечественные стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта и др.

3. Разграничены полномочия основополагающих документов в области бухгалтерского учета и их взаимодействие. Законом № 402-ФЗ установлено, что *федеральные стандарты* независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Закону № 402-ФЗ. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

4. Определены субъекты регулирования бухгалтерского учета. В действующем Законе № 129-ФЗ (ст. 5) положения в части регулирования бухгалтерского учета в основном касаются субъектов регулирования, к которым отнесены:

- 1) Правительство РФ, которое осуществляет общее методологическое ру-

ководство;

2) органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, — они разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению,
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету,
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;

3) организации, которые, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

В состав субъектов регулирования в новом Законе включены:

1) **органы государственного регулирования** бухгалтерского учета в РФ — уполномоченный федеральный орган и Банк России;

2) **саморегулируемые организации (СРО)**, в том числе СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

5. Обозначены функции субъектов регулирования. К функциям *уполномоченного федерального органа* относятся:

- утверждение программы разработки федеральных стандартов в порядке, установленном Законом № 402-ФЗ;
- утверждение федеральных стандартов и в пределах его компетенции отраслевых стандартов и обобщение практики их применения;
- организация экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета;
- утверждение требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- участие в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- представление РФ в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- осуществление иных функций, предусмотренных Законом № 402-ФЗ и иными федеральными законами.

К функциям **Банка России** в пределах его компетенции относятся:

- утверждение отраслевых стандартов и обобщение практики их применения;
- участие в подготовке и согласовании программы разработки федеральных стандартов;
- участие в экспертизе проектов федеральных стандартов;
- участие совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

- осуществление иных функций, предусмотренных Законом № 402-ФЗ и иными федеральными законами.

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

- разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

- участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

- участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;

- обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;

- разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;

- разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;

- участвует в разработке международных стандартов.

6. Определен регламент разработки федеральных стандартов. В состав регламента, представленного в Законе, входит полный цикл рождения федеральных стандартов: от создания программы их разработки до их принятия (ст. 26, 27) с указанием исполнителей, сроков и порядка внесения изменений.

По настоящему регламенту инициаторами и основными разработчиками стандартов (федеральных, отраслевых) являются СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (п. 1 ст. 27 Закона № 402-ФЗ).

Негосударственные органы во время публичного обсуждения стандартов:

- принимают от заинтересованных лиц замечания в письменной форме;

- проводят обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

- составляют перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения.

Только в случае отсутствия инициаторов разработки стандартов из числа негосударственных органов эта функция исполняется государством.

Порядок разработки федеральных стандартов не носит стихийный характер, а основывается на Программе разработки федеральных стандартов (ст. 26), которая ежегодно уточняется в целях обеспечения соответствия стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность разработки федеральных стандартов Банку России, субъектам негосударственного регулирования и иным заинтересованным лицам для ознакомления.

Сам порядок принятия стандартов является публичным и предполагает

проведение обсуждений, которые должны длиться не менее трех месяцев после дня опубликования указанного проекта в печатном издании.

Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

Состав, порядок работы и функции Совета по стандартам, который создается для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов, определены в ст. 25 нового Закона. В случае принятия решения об одобрении проект федеральных стандартов направляется непосредственно в государственный орган, который либо утверждает, либо отклоняет проект.

Закон № 402-ФЗ демонстрирует принципиально новый подход к разработке законодательных актов. Он обеспечивает публичное и открытое принятие нормативных документов, обеспечивает доступ каждого к их обсуждению и внесению в них изменений, дает возможность задействовать высокий профессионализм предпринимателей и аудиторов в создании норм права, является новым инструментом формирования гражданского общества.

Однако на дату принятия Закона № 402-ФЗ остались вопросы, которые, по мнению многих профессионалов, могут создать трудности при практической реализации этого Закона. Что это за трудности?

Во-первых, это представленное в ст. 4 понятие: «Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов».

Прямое толкование этой фразы приводит к выводу, что положения любого федерального закона, будь то Закон об акционерных обществах, или Закон о финансовой аренде (лизинге), или же НК РФ, будут иметь приоритет перед Положениями по бухгалтерскому учету в случае наличия между ними каких-либо противоречий. Также непонятен состав «других нормативных актов».

Во-вторых, при достаточно детальной проработке порядка принятия федеральных стандартов остался совсем нераскрытым вопрос о порядке принятия отраслевых стандартов при том, что Законом № 402-ФЗ установлено требование о непротиворечивости этих стандартов.

Каков механизм инициации, разработки и принятия отраслевых стандартов, урегулирования спорных вопросов?

На практике при разрешении противоречий специальная норма в большинстве случаев рассматривается как приоритетная. Таким образом, нормы отраслевых стандартов всегда будут превалировать над общими нормами федеральных стандартов.

В-третьих, встает вопрос о статусе существующих нормативных документов по бухгалтерскому учету в свете той классификации, которая дается в ст. 21 Закона.

Эти и некоторые другие вопросы ждут своего разрешения, и остается надежда, что к 1 января 2013 г., т.е. к дате вступления Закона № 402-ФЗ в силу,

ответы на них будут получены.

Законом № 402-ФЗ введено новое понятие — **стандарты экономического субъекта**. Что это значит для экономического субъекта? Для многих крупных компаний наличие внутренних локально-нормативных документов — дело привычное.

Но с принятием нового Закона наличие внутренних стандартов организации — уже требование законодательства, а это значит, что *каждая* организация *обязана* будет иметь в составе внутренних локально-нормативных документов такие документы, как:

- учетная политика;
- стандарты учета (стандарт по учету основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансовых вложений и т.д.);
- инструкции и регламенты по формированию и заполнению первичных учетных документов и график документооборота;
- регламенты закрытия периода;
- положение о порядке формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Создание таких документов — процесс трудоемкий, который требует серьезной аналитической работы как с точки зрения исследования бухгалтерского, налогового, гражданского законодательства, так и с точки зрения понимания специфики деятельности компании. Такая работа не всегда под силу персоналу организации, который загружен текущей работой.

1.3 Резюме

Кратко изложим новшества, вводимые законом № 402-ФЗ:

1) Изменено определение бухгалтерского учета. В отличие от старого закона, которым бухучет трактовался лишь как система сбора, регистрации и обобщения первичной информации и учета всех хозяйственных операций, новый закон подразумевает под бухучетом формирование систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе отчетности.

2) Введено понятие международного стандарта бухгалтерского учета — стандарта бухучета, «применение которого является обычаем в международном деловом обороте, независимо от конкретного наименования такого стандарта».

3) Конкретизирован перечень объектов бухгалтерского учета. Таковыми согласно новому ФЗ являются: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

4) Расширен круг лиц, подпадающих под действие закона о бухучете. Теперь указано, что данный закон распространяется и на государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных и территориальных внебюджетных фондов и ЦБ РФ.

5) Организации, применяющие УСН, более не освобождаются от ведения бухгалтерского учета. Указано лишь, что предусматриваются упрощенные спо-

собы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

6) Разъяснен ряд аспектов порядка ведения бухгалтерского учета. В частности, согласно новому закону руководитель кредитной организации обязан возложить ведение учета на главного бухгалтера, а принять ведение бухгалтерского учета на себя может лишь руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства.

7) Введены конкретные квалификационные требования к главным бухгалтерам ОАО, страховых организаций, НПФ, акционерных инвестиционных фондов и прочих компаний, работающих с ценными бумагами.

8) Изменены действия в случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером: в данном случае главный бухгалтер принимает документ или отражает объект в отчетности по письменному распоряжению руководителя организации, и тогда руководитель несет единоличную ответственность за эти действия.

9) Упраздняются обязательные унифицированные формы первичных документов. Формы первичных документов утверждаются руководителем экономического субъекта и должны содержать ряд обязательных реквизитов, перечисленных в законе. Первичные документы теперь могут быть составлены и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

10) Вводятся обязательные реквизиты регистров бухгалтерского учета. Формы регистров учета утверждает руководитель организации с учетом этого требования.

11) Сроки предоставления годовой и квартальной бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию новым законом не установлены. Установлена только обязанность сдачи экземпляра годовой отчетности в органы государственной статистики не позднее 3 мес. после окончания отчетного периода.

Таблица 1.1 Ключевые положения Закона «О бухгалтерском учете»

Что изменилось	С 1 января 2013 года	До 1 января 2013 года
1	2	3
Изменено понятие бухгалтерского учета	Бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета, в соответствии с требованиями данного закона, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций
Уточнены объекты бухгалтерского учета	Объектами бухучета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами	Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые компаниями в процессе своей деятельности
Расширен перечень лиц, на которых распространяется действие закона о бухгалтерском учете	Помимо организаций, филиалов, предпринимателей и адвокатов данный закон обязаны соблюдать: государственные органы; органы местного самоуправления; органы управления государственных и территориальных внебюджетных фондов; ЦБ РФ	Закон распространяется на все организации, находящиеся на территории нашей страны, филиалы и представительства иностранных компаний, ИП, адвокатов, осуществляющих деятельность в адвокатском кабинете
Исключена норма о том, что компании, применяющие УСН, могут не вести бухгалтерский учет	Предусмотрены упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства	«Упрощенцы» от обязанности ведения бухгалтерского учета освобождаются. Исключение предусмотрено только для учета основных средств и нематериальных активов
Введено понятие «международные стандарты»	Международные стандарты – это стандарты бухгалтерского учета, применение которых является обычаем в международном деловом обороте, независимо от конкретного наименования такого стандарта	Не регламентировано
Разъяснен порядок ведения бухгалтерского учета	Руководитель организации обязан возложить ведение учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухучета на главного бухгалтера. Руководителю субъекта малого и среднего предпринимательства можно принять ведение бухучета на себя.	Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы: — учредить бухгалтерскую службу; — ввести в штат должность бухгалтера; — передать ведение бухучета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; — вести бухгалтерский учет лично
Определены требования к главным бухгалтерам ОАО, страховых организаций, НПФ, акционерных инвестиционных фондов и прочих компаний, работающих с ценными бумагами	Главбух должен: — иметь высшее профессиональное образование; — иметь стаж работы бухгалтером или аудитором не менее 3 лет из последних 5 (а если нет высшего профобразования, то не менее 5 лет из последних 7); — не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.	Не регламентировано

	А юридическое лицо, с которым компания заключает договор по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего вышеуказанным требованиям.	
Скорректирован порядок действий при разногласиях между руководителями главбухом	При возникновении разногласий главбух выполняет требования руководителя только по его письменному распоряжению. Именно в этом случае руководитель несет ответственность единолично.	В случае разногласий по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия таких операций
Отменено обязательное применение унифицированных форм первичных документов	Формы первичных документов утверждаются руководителем организации. Их соответствие утвержденным унифицированным формам не требуется. При этом необходимо, чтобы первичный документ содержал перечень обязательных реквизитов. Кроме того, теперь первичка может быть составлена не только на бумажном носителе, но и (или) в виде электронного документа, подписанного ЭЦП	Первичные документы принимают к учету, если они составлены по унифицированной форме. Бумаги же, по которым такая форма не предусмотрена, должны содержать обязательные реквизиты, установленные Законом о бухучете
Введены обязательные реквизиты бухгалтерских регистров	Формы бухгалтерских регистров утверждает руководитель. Они должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование регистра; название организации; даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который он составлен; хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; величина денежного измерения объектов учета с указанием единицы измерения; наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра; подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих граждан	Не регламентировано
Исключены положения о сроках представления годовой и квартальной отчетности	Сроки сдачи в инспекцию годовой и квартальной отчетности не установлены. Закреплена обязанность предоставить один экземпляр годовой бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики не позднее 3 месяцев с окончания года. Прописаны особенности бухгалтерской отчетности при реорганизации ликвидации юридического лица.	Представлять квартальную бухгалтерскую отчетность организация обязана в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года

2. Новые положения при формировании бухгалтерской отчетности

2.1 Общие положения

Начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г. организации составляют бухгалтерскую отчетность по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (далее — Приказ № 66н).

Министерство финансов РФ в Письме от 24.01.2011 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год» разъяснило, что при формировании промежуточной бухгалтерской отчетности, включающей данные об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее деятельности нарастающим итогом с начала года, содержание включаемых в ее состав бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках должны соответствовать формам и содержанию бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, включаемых в состав годовой бухгалтерской отчетности. Федеральная налоговая служба впоследствии подтвердила данную позицию (Письмо от 18.04.2011 № КЕ-4-6/6116).

С момента выхода Приказа № 66н было принято большое количество нормативных документов в сфере бухгалтерского учета, что потребовало отражения новых данных и корректировки наименований имеющихся статей в бухгалтерской отчетности организации. Минфин России выпустил Приказ от 05.10.2011 № 124н, которым и были внесены изменения учесть при оформлении годового баланса за 2011 г.

Бухгалтерский баланс. Раздел I «Внеоборотные активы» дополнен статьями «Нематериальные поисковые активы» (код строки 1130) и «Материальные поисковые активы» (код строки 1140).

Эти статьи появились в связи с принятием нового ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н. Данным Положением установлены порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), — пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов.

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

- а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Материальные поисковые активы, как правило, включают в себя используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения (система трубопроводов и т.д.);
- б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.);
- в) транспортные средства.

Названные статьи появятся в бухгалтерской отчетности за 2012 г., так как ПБУ 24/2011 вступает в силу начиная с годовой отчетности за 2012 г. Поэтому заключительный баланс за 2011 г. оформляется без этих статей, но уже в отчетности за I квартал 2012 г. о них не следует забывать заинтересованным организациям.

В разд. II «Оборотные активы» изменены наименования: статья «Финансовые вложения» теперь называется «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»; статья «Денежные средства» — «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Эти изменения также связаны с принятием нового ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 02.02.2011 N 11н (далее — ПБУ 23/2011). В данном документе введено новое понятие — денежные эквиваленты, представляющие собой высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Например, к денежным эквивалентам могут быть отнесены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Соответственно, к денежным потокам организации, которые отражаются теперь в отчете о движении денежных средств, относятся платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов. Следовательно, показываются остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода. Для обеспечения сопоставимости форм бухгалтерской отчетности и были внесены изменения в бухгалтерский баланс организации.

В разд. IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» также изменены наименования статей в связи с принятием ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утвержденного Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (далее — ПБУ 8/2010), которое заменило ранее действовавшее ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (Приказ Минфина России от 28.11.2001 № 96н).

Название статьи «Резервы под условные обязательства» заменено на «Оценочные обязательства» (разд. IV «Долгосрочные обязательства»), а статьи «Резервы предстоящих расходов» (разд. V «Краткосрочные обязательства») — на «Оценочные обязательства».

Оценочное обязательство — это обязательство с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Соответственно, в разд. IV отражаются остатки на конец отчетного периода по долгосрочным (свыше 12 месяцев) оценочным обязательствам, а в разд. V — остатки по краткосрочным оценочным обязательствам. К ним, в частности, можно отнести резерв под отпуска.

В форму отчета об изменениях капитала внесены чисто технические изменения.

Форма отчета о движении денежных средств имеет новое содержание, что связано, как уже было указано, с принятием ПБУ 23/2011. В примере пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках таблица разд. 7 «Резервы под условные обязательства» заменена на таблицу «Оценочные обязательства». Связано это с некоторой некорректностью данной формы в редакции Приказа от 02.07.2010 № 66н.

Согласно ПБУ 8/2010 условные обязательства не признаются в бухгалтерском учете. Информация о них раскрывается только в бухгалтерской отчетности.

Однако оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства далеко не всегда поддаются определению. Поэтому таблица, в которой следует отражать именно величину условного обязательства, не представляется целесообразной. Прочую информацию в отношении условного обязательства (его характер, неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины, возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства) удобнее раскрывать в текстовом виде.

Вместе с тем в отношении оценочных обязательств удобнее именно в таблице раскрыть информацию о величине, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации на начало и конец отчетного периода, а также о суммах признанного, погашенного и списанного в отчетном периоде оценочного обязательства.

Соответствующие изменения внесены и в перечень Кодов строк в формах отчетности, указываемых в годовой бухгалтерской отчетности организации, которая представляется в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти.

В Приказ № 66н внесены дополнения, касающиеся некоммерческих организаций. Так, у этих организаций изменяются наименования строк в бухгалтерском балансе: № 1310, 1320, 1350, 1360, 1370.

2.2 Формирование бухгалтерского баланса

Бухгалтерскую отчетность должны сдавать все предприятия, в том числе и «вмененщики». Исключение сделано только для организаций, которые перешли на упрощенную систему налогообложения. Но если фирма сочетает

«упрощенку» и «вмененку», ей придется как вести бухгалтерский учет, так и представлять отчетность, причем в целом по организации.

Несколько слов об ответственности. Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках никак нельзя отнести к налоговым декларациям. Поэтому штраф за несвоевременную сдачу баланса — 50 руб. Именно такое наказание установлено ст. 126 Налогового кодекса РФ. Кроме того, оштрафовать могут и должностное лицо организации (как правило, наказывают руководителя). Согласно ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях штраф составит от 300 до 500 руб.

Актив		
Код	Показатель	Порядок расчета
1110	Нематериальные активы	Д04 (без учета расходов на НИОКР) — К05 Если начисление амортизации осуществляется без применения счета 05: Д04 (без учета расходов на НИОКР)
1120	Результаты исследований и разработок	Д04/НИОКР
1130	Основные средства	Д01 (без «Молодые насаждения» — К02 (без учета амортизации по ОС, учитываемым на счете 03)
1140	Доходные вложения в материальные ценности	Д03 – К02 (без учета амортизации по ОС, учитываемым на счете 01)
1150	Финансовые вложения	Д58 – К59 (в части сумм, относящихся к долгосрочным вложениям) + Д73 (в части долгосрочных процентных займов, выданных работникам)
1160	Отложенные налоговые активы	Д09 Д09 – К07 (! если результат положительный!)
1170	Прочие внеоборотные активы	Д01 («Молодые насаждения») + Д07 + Д08 + Д15 (в части, относящейся к оборудованию к установке) ± Д16/К16 (в части, относящейся к оборудованию к установке) + Д60 (в части авансов и предоплаты за работы, услуги, связанные со строительством объектов ОС) + Д97 (в части расходов, со сроком списания свыше 12 месяцев)
1100	Итого по разделу I	Сумма строк 1110, 1120, 1130, 1140, 1150, 1160, 1170
1210	Запасы	Д10 + Д11 + Д14 + Д15 (в части сырья, материалов и других материально-производственных запасов) ± Д16/К16 (в части сырья, материалов и других материально-производственных запасов) + Д20,21,23,28,29,41,43,44,45 + Д97 (в части расходов, со сроком списания не превышающим 12 месяцев) — К42
1220	НДС	Д19
1230	Дебиторская задолженность	Д60 – К63 + Д62,68,69,70,71,73,75,76
1240	Финансовые вложения	Д55 (в части сумм на депозитных счетах, относящихся к краткосрочным вложениям) + Д58 – К59 (в части сумм, относящихся к краткосрочным вложениям) + Д73 (в части расчетов по предоставленным займам, относящихся к краткосрочным вложениям)
1250	Денежные средства	Д50 + Д51,52,57 + Д55 (за исключением депозитных счетов)

1	2	3
1260	Прочие оборотные активы	Д45 (в части сумм НДС, исчисленных при отгрузке товаров (продукции, иных ценностей)) + Д46 + Д62 (в части сумм НДС, исчисленных с авансов и предварительной оплаты (частичной оплаты)) + Д68 (в части сумм акцизов, подлежащих вычетам, а также излишне уплаченных (взысканных) сумм, в отношении которых не принято решение о зачете (возврате из бюджета)) + Д69 (в части излишне уплаченных (взысканных) сумм, в отношении которых не принято решение о зачете (возврате из бюджета)) + Д76 (в части сумм НДС, исчисленных с авансов и предварительной оплаты (частичной оплаты)) + Д81 (в части акций (долей), выкупленных с целью перепродажи) + Д94
1200	Итого по разделу II	Сумма строк 1210, 1220, 1230, 1240, 1250, 1260
1600	БАЛАНС	Сумма строк 1100, 1200
Пассив		
1310	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	К80
1320	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Д81
1340	Переоценка внеоборотных активов	К83 (в части сумм дооценки объектов ОС и НМА)
1350	Добавочный капитал (без переоценки)	К83 (за исключением сумм дооценки объектов ОС и НМА)
1360	Резервный капитал	К82 (за исключением спецфондов на финансирование текущих расходов) – К84 (в части спецфондов (за исключением спецфондов на финансирование текущих расходов))
1370	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Промежуточная отчетность: Сальдо счета 99 ± Сальдо счета 84 – Сальдо счета 84 (в части начисленных в отчетном периоде промежуточных дивидендов) Годовая отчетность: Сальдо по счету 84
1300	Итого по разделу III	Сумма строк 1310,1340,1350,1360 — 1320 ± 1370
1410	Заемные средства	К67
1420	Отложенные налоговые обязательства	К77 К 77 – Д 09 (! если результат положительный!)

1	2	3
1430	Резервы под условные обязательства	К96
1450	Прочие обязательства	Отражаются прочие обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев: К60 + К62,68,69,75,76,86
1400	Итого по разделу IV	Сумма строк 1410, 1420, 1430, 1450
1510	Заемные средства	К66 + К67 (в части задолженностей, срок погашения которых на отчетную дату не более 12 месяцев)
1520	Кредиторская задолженность	Отражается краткосрочная кредиторская задолженность организации, срок погашения которой не превышает 12 месяцев: К60 + К62,68,69,70,71,73,75,76
1530	Доходы будущих периодов	К98 + К86 (в части целевого бюджетного финансирования, грантов, технической помощи и т. п.)
1540	Резервы предстоящих расходов	К96
1550	Прочие обязательства	К76 (в части прочих краткосрочных обязательств) + К86 (в части прочих краткосрочных обязательств)
1500	Итого по разделу V	Сумма строк 1510, 1520, 1530, 1540,1550
1700	БАЛАНС	Сумма строк 1300,1400, 1500

2.3 Формирование показателей «Отчета о прибылях и убытках»

Код	Показатели	Порядок расчета
1	2	3
2110	Выручка	К90 «Продажи» за минусом Д90 «НДС» (Д90 «Экспортные (таможенные) пошлины»)
2120	Себестоимость продаж	Д90 «Себестоимость продаж» за минусом Д90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» и Д90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу»
2100	Валовая прибыль (убыток)	Строка 2110 – 2120
2210	Коммерческие расходы	Д 90 К44
2220	Управленческие расходы	Д 90 К26
2200	Прибыль (убыток) от продаж	Строка 2100 – 2210–2220
2320	Проценты к получению	К91 «Прочие доходы» с дебета счета 51 «Расчетные счета» + К91 «Прочие доходы» с дебета счета 52 «Валютные счета» + К91 «Прочие доходы» с дебета счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» + К91 «Прочие доходы» с дебета субсчета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
2330	Проценты к уплате	Д91 «Прочие доходы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» + Д91 «Прочие доходы» с кредита счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» + Д91 «Прочие доходы» с кредита счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» + Д91 + «Прочие доходы» с кредита

		субсчета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
1	2	3
2340	Прочие доходы	К91 «Прочие доходы» с дебета счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» + К91 «Прочие доходы» с дебета счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — Д91 «Прочие доходы» с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (в части начисленных при продаже налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин)
2350	Прочие расходы	Д91 «Прочие расходы» с кредита разных счетов
2300	Прибыль (убыток) до налогообложения	Строка 2200 + 2310 + 2320 – 2330 – 2340 — 2350
2410	Текущий налог на прибыль	± Оборот по субсчету 99 «Условный расход/доход по налогу на прибыль» ± Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства и активы» ± Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» ± Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» ± Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» * 20% ± Строка 2421 «в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» ± Строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» ± Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»
2421	в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	К99 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» — Д99 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»
2430	Изменение отложенных налоговых обязательств	К77 – Д77 «Отложенные налоговые обязательства» (Без учета дебетового оборота по счету 77 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»)
2450	Изменение отложенных налоговых активов	Д09 – К09 «Отложенные налоговые активы» (Без учета кредитового оборота по счету 09 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»)
2460	Прочее	Д99 (в части налогов, уплачиваемых при применении налоговых спецрежимов, пеней и штрафов, доплат по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых активов) – К99 (в части переплаты по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых обязательств)
2400	Чистая прибыль (убыток)	При составлении промежуточной отчетности: Сальдо 99 (в части чистой прибыли (убытка)) При составлении годовой отчетности: Оборот по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Строка 2300 — 2410 ± 2430 ± 2450 — 2460
2510	Результат от переоценки внеоборотных активов, не	По строке 2510 могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборот-

	включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	ных активов организации. Эта строка заполняется только при составлении годовой отчетности.
1	2	3
2520	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	На настоящий момент не определено, какие именно результаты и от каких операций формируют показатель данной строки. По этой строке может быть отражено: - существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год; - разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубль.
2500	Совокупный финансовый результат периода	Строка 2400 ± 2510 ± 2520
2900	Базовая прибыль (убыток) на акцию	По строке 2900 справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам — владельцам обыкновенных акций.
2910	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	По строке 2910 справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости).

2.4 Формирование «Отчета об изменении капитала»

Рекомендованный приказом Минфина России от 22.07.2003г. № 67н образец формы № 3 «Отчет об изменениях капитала», существенно отличается от формы 2002 года не только своей структурой, которая стала горизонтальной, но и объемом, который значительно вырос. В то же время следует признать, что предложенный образец формы № 3, более соответствует требованиям, предъявляемым ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и другими нормативными документами по бухгалтерскому учету к содержанию Отчета об изменениях капитала.

Информацию о наличии и изменениях уставного (складочного), резервного и других составляющих капитала организации в бухгалтерской отчетности обязаны раскрывать в виде отдельной формы только хозяйственные товарищества и общества (п.30 ПБУ 4/99). В первую очередь речь идет об АО и обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Таким образом, все остальные организации, например кооперативы, некоммерческие организации (НКО), бюджетные и унитарные предприятия, учреждения, Отчет об изменениях капитала не обязаны представлять.

Форму № 3 (впрочем, как и формы № 4, 5) имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности малые предприятия. Но только те, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ. Малые ООО и АО, обязанные проводить аудиторскую проверку, могут не представлять указанные формы только при полном отсутствии соответствующих данных для заполнения этих форм.

Имеются следующие основные отличия от прежней формы:

- все данные в новой форме приводятся за два года — отчетный и предыдущий, что обусловлено общим требованием ПБУ 4/99 к бухгалтерской отчетности (данные должны приводиться в сравнении минимум за два года);
- ранее в качестве одной из составляющих собственного капитала рассматривалось целевое финансирование, а теперь этот показатель отчетности относится исключительно к деятельности НКО. В связи с этим движение бюджетных средств и средств внебюджетных фондов (ПБУ 13/2000) коммерческие организации отражают справочно;
- изменилась структура формы: ранее составляющие капитала были представлены построочно, теперь они расположены по графам, а направления увеличения или уменьшения капитала — по строкам;
- появились новые показатели, отражающие изменение составляющих капитала в межотчетный период ретроспективным способом, т. е. по операциям, которые производятся как бы между 31 декабря и 1 января. На конец года они еще не отражаются, а на начало следующего года они отражаются как уже совершенные (например, переоценка основных средств).

Коды строк отчетности утверждены для статистических целей совместным приказом Госкомстата и Минфина России от 14.11.2003 г. № 475/102н. В типовой форме имеется около 35 строк, а официально предусмотрели коды только для 12 строк, т. е. для части показателей направлений изменения собственного капитала за отчетный период и для справочных данных.

Остальные 23 строки типовой формы организация должна закодировать самостоятельно.

Раздел I «Изменение капитала»

При заполнении строки «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» будет достаточно отчетности за предыдущий год, только если на его начало не производились вступительные записи в межотчетный период. Если же такие записи имели место, например осуществлялась переоценка основных средств, то придется проанализировать отчетные данные за предыдущий год.

Строки «Изменения в учетной политике» не придется заполнять всем организациям, за исключением тех, кто уже ведет учет на основании Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Дело в том, что по ныне

действующим российским нормативным актам по бухгалтерскому учету не предусматривается отражение в отчетности «влияния на нераспределенную прибыль «фундаментальных ошибок» неоправданного применения в прошлом иной учетной политики, приведшей в итоге к существенным искажениям в оценке каких-либо активов и обязательств».

Строки «Результат от переоценки объектов основных средств» отражают результат изменения в межотчетный период показателей добавочного капитала или нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В случае переоценки основных средств происходит изменение добавочного капитала.

При дооценке делаются вступительные в начало года записи:

Д-т 01 «Основные средства» К-т 83 «Добавочный капитал»;

Д-т 83 «Добавочный капитал» К-т 02 «Износ основных средств».

В таком случае на пересечении указанной строки и графы 4 «Добавочный капитал» нужно отразить разницу в оборотах.

Соответственно при уценке дооцененного таким образом объекта будут производиться обратные записи в пределах сумм дооценки:

Д-т 83 «Добавочный капитал» К-т 01 «Основные средства»;

Д-т 02 «Износ основных средств» К-т 83 «Добавочный капитал». Разница в оборотах будет отражаться в графе 4 уже в круглых скобках, что означает вычитание.

Если же сумма уценки превышает сумму ранее проведенной дооценки, то в пределах суммы превышения делаются записи:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль» К-т 01 «Основные средства»;

Д-т 02 «Износ основных средств» К-т 84 «Нераспределенная прибыль».

Разницу в оборотах нужно отразить уже в графе 6 «Нераспределенная прибыль (убыток)» в круглых скобках как убыток. Аналогично будет отражаться и уценка объекта, который переоценивается впервые или уценивался в прошлые годы.

В п.48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом МФ РФ от 13.10.2003 г. N 91н) сказано, что сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (убытка), относится в кредит счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств:

Д-т 01 «Основные средства» К-т 84 «Нераспределенная прибыль»;

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль» К-т 02 «Износ основных средств».

При этом данные записи делаются в пределах сумм проведенных ранее над этим объектом уценок.

Строку «Результат от пересчета иностранных валют» заполняют только организации, уставный капитал которых выражен в учредительных документах в иностранной валюте, и если в рассматриваемом отчетном периоде погашалась задолженность учредителя иностранной валютой. При таком погашении делаются записи:

Д-т 52 «Валютный счет» К-т 75 «Расчеты с учредителями» — внесена задолженность учредителя по оплате уставного капитала

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» (83 «Добавочный капитал») К-т 83 «Добавочный капитал» (75«Расчеты с учредителями») — отражена положительная (отрицательная) курсовая разница.

Для отражения по строке «Чистая прибыль» берется соответствующий показатель из формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

По строке «Отчисления в резервный фонд» отражаются в совокупности отчисления из нераспределенной прибыли как резервные фонды, образуемые в соответствии с законодательством, так и в соответствии с учредительными документами — Д-т 84 «Нераспределенная прибыль» К-т 82 «Резервный капитал».

При этом в графе 6 сумма ставится в круглых скобках (использование прибыли), а в графе 5 «Резервный капитал» та же сумма ставится без скобок.

В типовой форме увеличение (уменьшение) величины капитала рассматривается только в плане увеличения уставного капитала за счет дополнительного выпуска акций, увеличения номинальной стоимости акций и реорганизации юридического лица.

Соответственно уменьшение величины капитала — только в плане уменьшения уставного капитала за счет уменьшения номинала акций, уменьшения их количества и реорганизации юридического лица. При этом графы добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли заблокированы.

Следовательно, в строках необходимо показать только реальное увеличение уставного капитала, происходящее в случае внесения акционерами дополнительных средств — Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 80 «Уставный капитал», а в соответствующих строках необходимо показать только реальное уменьшение уставного капитала, происходящее в случае выплаты акционерам — Д-т 80 «Уставный капитал» К-т 75 «Расчеты с учредителями».

В то же время помимо реальной оплаты существуют и другие источники изменения уставного капитала. Например, добавочный капитал (кроме сумм переоценки) и нераспределенная прибыль. Такие структурные изменения капитала следует показывать по отдельным дополнительным строкам, которые при необходимости вносятся в форму.

Следует отметить, что при реорганизации записи не делаются, так как происходит сложение или вычитание соответствующих показателей баланса. Под реорганизацией организации понимаются:

- присоединение к большой организации небольшой организации — тогда происходит увеличение уставного капитала и увеличение или уменьшение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

- выделения новой организации — тогда происходит уменьшение уставного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Приказом Минфина России от 20.05.2003 года N 44н были утверждены Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций.

По строке «Остаток на 1 января предыдущего года» в соответствующих графах приводится сальдо на начало предыдущего года счетов:

- 80 «Уставный капитал»,
- 83 «Добавочный капитал»,
- 82 «Резервный капитал»,
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

при этом данные должны совпадать с соответствующими показателями статей на начало года из раздела «Капитал и резервы» формы № 1 «Бухгалтерский баланс» за предшествующий предыдущий год. Имеется в виду сальдо счетов после внесения операций по переоценке и других операций, проводимых ретроспективным способом в межотчетный период.

По строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» необходимо привести сальдо счетов 80, 83, 82 и 84 на конец предыдущего года, которые формировали соответствующие показатели формы № 1 «Бухгалтерский баланс» на конец года.

Строка «Остаток на 1 января отчетного года» отражается сальдо на начало отчетного года счетов 80, 83, 82, 84 после отражения вступительных записей по переоценке и других операций, проводимых в межотчетный период.

По строке «Остаток на 31 декабря отчетного года» необходимо привести сальдо счетов 80, 83, 82 и 84 на конец отчетного года.

При составлении Отчета об изменениях капитала на итоговые строки предыдущего периода и отчетного года необходимо выходить путем сложения по каждой графе всех предыдущих строк за соответствующий период.

Однако в некоторых случаях это невозможно. Например:

- Производится покрытие убытка за счет резервного капитала — Д-т 82 «Резервный капитал» К-т 84 «Нераспределенная прибыль». Типовая форма не содержит соответствующей строки;

- Производится погашение облигаций АО за счет резервного капитала — Д-т 82 «Резервный капитал» К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»). Типовая форма не содержит соответствующей строки;

- Размер уставного капитала уменьшается до величины чистых активов за счет списания убытка отчетного года — Д-т 80 «Уставный капитал» К-т 84 «Нераспределенная прибыль». Для такой операции не предусмотрена строка в типовой форме.

Таким образом, существуют различные варианты увеличения, уменьшения и структурного изменения капитала, которые не предусмотрены в типовой форме. Если организация не учтет такие операции, то при заполнении формы, не сможет выйти на итоговые строки путем сложения промежуточных строк.

Существуют два выхода:

· первый — все возможные операции по увеличению, уменьшению или структурному изменению составляющих капитала учитывать в форме путем внесения дополнительных строк для каждой операции, как существенные, так и несущественные показатели;

· второй — после строк «Отчисления в резервный фонд» вводятся дополнительные строки «Другие структурные изменения капитала» и при необходимости расшифровать, введя дополнительные строки: «В том числе за счет...»:

- Строки «Увеличение величины капитала за счет: дополнительного выпуска акций» заменяются на две строки: «Увеличение величины капитала в целом» и «В том числе за счет: дополнительного выпуска акций»;

- Аналогично строки «Уменьшение величины капитала за счет: уменьшения номинала акций» заменяются на две строки: «Уменьшение величины капитала в целом» и «В том числе за счет: уменьшение номинала акций».

Но при таком подходе заполнения формы возможно отразить изменение капитала в целом с раскрытием только существенных составляющих такого изменения. В результате итоговые строки будут рассчитываться сложением предыдущих строк.

Раздел II «Резервы»

Этот раздел имеет вертикальную структуру, что несколько привычнее для составителей и пользователей формы. Так как коды строк для данного раздела Госкомстат и Минфин России не предусмотрели в своем совместном приказе, следует разработать самостоятельно кодировку строк.

Резервы группируются в зависимости от причины и источников их образования.

В каждом подразделе требуется отразить все создаваемые организацией резервы, относящиеся к определенной группе.

По каждому виду резерва в одной строке приводятся данные предыдущего года, в другой — отчетного года. При этом по графе 3 «Остаток» отражается сальдо счета (аналитического счета) конкретного резерва на начало соответствующего (предыдущего или отчетного) года. По графе 4 «Поступило» отражается сумма начисленного за год резерва, а по графе 5 «Использовано» — списанного за год резерва. По графе 6 «Остаток» отражается сальдо счета (аналитического счета) резерва на конец соответствующего года.

Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством»

К данной группе относится резервный фонд АО в сумме, не превышающей 5% от суммы уставного капитала. Остатки для данного вида резерва берутся из строки 431 формы № 1 «Бухгалтерский баланс». Но для заполнения граф 4 и 5 придется смотреть аналитику соответствующего года.

Обязательный резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств (ст.35 Федерального закона «Об акционерных обществах»). Этот фонд не может быть использован для иных целей.

Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»

К данной группе относится резервный фонд АО в сумме превышения 5% от суммы уставного капитала и резервный фонд ООО. Остатки для данного вида резерва берутся из строки 432 формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

Два первых подраздела объединяют резервы, образующиеся за счет чистой прибыли — Д-т 84 «Нераспределенная прибыль» К-т 82 «Резервный капитал». Суммируя соответствующие показатели этих подразделов, получаем данные о формировании и использовании резервного капитала в целом, отраженные по графе 5 раздела I «Изменения капитала».

Подраздел «Оценочные резервы»

Особенностью оценочных резервов является то, что они корректируют (уменьшают) статьи актива баланса, а сами в балансе не отражаются. В настоящее время нормативными документами разрешается создание трех видов оценочных резервов:

По сомнительным долгам, который создается на основании п.70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности, и его величина определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и оценки вероятности погашения долга. При создании делается запись: Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании сомнительного долга списывается резерв: Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Суммы резерва, не использованные до конца отчетного года, следующего за годом его создания, списываются в конце отчетного года на финансовый результат: Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91–1 «Прочие доходы». Таким образом, для заполнения строк формы необходимо проанализировать данные по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» за предыдущий и отчетный годы.

Под обесценение финансовых вложений, создание которого предусмотрено п.38 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»

В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. При этом делается запись: Д-т 91–2 «Прочие расходы» К-т 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». При выявлении дальнейшего снижения расчетной стоимости вложений сумма ранее созданного резерва увеличивается. Если выявляется повышение расчетной стоимости вложений, то сумма резерва корректируется в сторону уменьшения: Д-т 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» К-т 91–1 «Прочие доходы». Аналогичная запись делается, если организация считает, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений. Следовательно, для заполнения графы 4 «Поступило» берутся обороты по кредиту счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», а для графы 5 «Ис-

пользовано» — по дебету счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

Под снижение стоимости материальных ценностей, который создается на основании п.25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом указанного резерва. Он уменьшается на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ проводкой: Д-т 91–2 «Прочие расходы» К-т 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Если в период, следующий за отчетным годом, текущая рыночная стоимость МПЗ увеличивается, то на соответствующую часть резерва делается обратная проводка: Д-т 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-т 91–1 «Прочие доходы». Такая же запись делается и по мере отпуска МПЗ, относящихся к резерву.

Подраздел «Резервы предстоящих расходов».

Необходимо отразить информацию о резервах, которые начисляются равномерно в целях равномерного признания каких-либо расходов, осуществляемых на основании п.72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Организация может создавать резервы, закрепив данное право в Учетной политике для целей бухгалтерского учета, на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- ремонт предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Отчисления в такие резервы оформляются записью: Д-т 20 «Основное производство» (23, 25, 26, 29, 44, 97) К-т 96 «Резервы предстоящих расходов».

Расходование средств резервов осуществляется в зависимости от их назначения. Например, в случае использования резерва на предстоящую оплату отпусков с учетом страховых взносов в ПФ РФ: Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На конец года резервы инвентаризируются и при необходимости корректируются. Переходящий остаток по резервам на предстоящую оплату отпусков, выплату вознаграждения по итогам года и за выслугу лет рассчитывается на

основании Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом МФ РФ от 13. 06.1995 г. № 49.

В этом же подразделе отражаются данные еще о двух видах резервов:

- первый — по условным фактам хозяйственной деятельности, которые создаются на основании п.8 ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»;

- второй — резервы в связи с прекращением деятельности, которые создаются на основании ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Оба вида резервов образуют для урегулирования обязательств, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность. Эти резервы начисляются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов», но в корреспонденции со счетом 91–2 «Прочие расходы».

Таким образом, для заполнения строк данного подраздела понадобятся все аналитические данные по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Следует помнить, что некоторые резервы предстоящих расходов (например, на ремонт основных средств) в конце года закрываются и, следовательно, не имеют начальных и конечных остатков.

В разделе «Справки» «Чистые активы» отражается стоимость чистых активов на начало и конец 2003 года. При этом нужно использовать новый Порядок оценки стоимости чистых активов АО, утвержденный совместным Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 г. N 10н/03-6/пз. Этот порядок должны применять все хозяйственные общества, а не только акционерные.

2.5 Формирование показателей «Отчета о движении денежных средств»

В Отчете о движении денежных средств (форма № 4) отражают данные о фактическом поступлении и расходовании денег фирмы за год, отчет о движении денежных средств составляют в рублях. Если фирма работает с валютой, то для того чтобы указать в Отчете данные по ней, нужно поступить таким образом:

- рассчитать отчетные показатели в валюте по каждому ее виду;
- данные в валюте пересчитать в рубли по курсу Банка России, установленному на 31 декабря отчетного года;

Полученные цифры суммируются. При заполнении Отчета денежные потоки нужно распределить по трем видам деятельности фирмы:

- текущей;
- инвестиционной;
- финансовой.

Текущей считают основную (уставную) деятельность фирмы, направленную на реализацию ее основных целей и задач (выпуск готовой продукции, продажа товаров и т. д.).

Инвестиционная деятельность связана с вложениями в недвижимость, оборудование, нематериальные и другие внеоборотные активы. Помимо этого к инвестиционной деятельности относятся долгосрочные финансовые вложения фирмы (покупка ценных бумаг, вклады в уставные капиталы и т. п.).

Краткосрочные вложения (на срок не более 12 месяцев), например выдача займов другим фирмам, а также выпуск облигаций считаются финансовой деятельностью. Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.).

Следует отметить, что в каждом разделе формы № 4 есть свободные строки. В них нужно вписать те поступления денег и направления их расходования, которые не предусмотрены типовой формой. При этом помнить о соблюдении принципа существенности отражаемых в Отчете показателей — детализация мелких поступлений и расходов не нужна.

Для заполнения формы № 4 пользуются информацией по следующим бухгалтерским счетам:

- 50 «Касса»;
- 51 «Расчетные счета»;
- 52 «Валютные счета»;
- 55 «Специальные счета в банках».

Показатели в форме № 4 приводятся за отчетный и предшествующий ему годы. Поэтому необходимо обеспечить их сопоставимость.

Заголовочную часть Отчета также нужно заполнить, как соответствующую часть баланса и других форм:

Движение денежных средств по текущей деятельности

Основным источником поступлений являются деньги, полученные от покупателей и заказчиков. Поэтому в одноименной строке Отчета отразить полученную выручку от продажи продукции (товаров, работ, услуг) и сумму авансов от покупателей. Для ее заполнения нужно суммировать обороты по дебету счетов учета денег (50, 51, 52) в корреспонденции кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». НДС из этих сумм вычитать не нужно.

В пустую строку формы нужно вписать сведения о целевом финансировании, полученном для оплаты расходов по текущей деятельности. Данные надо взять из дебетового оборота по счету 51 в корреспонденции счета 86 «Целевое финансирование».

Другие поступления денег показываются по строке «Прочие доходы». Это могут быть:

- суммы, возвращенные в кассу подотчетными лицами;
- суммы, полученные в возмещение ущерба от виновных или страховщика;
- полученные штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров и т. п.

Полученную от арендаторов плату за пользование вашим имуществом можно отразить в Отчете по-разному. Это зависит от того, является ли сдача имущества в аренду основным видом деятельности фирмы. Если да, то вписывают полученную арендную плату в строку «Средства, полученные от покупателей и заказчиков». Если нет, то включают ее в состав прочих доходов.

В следующих строках (150–180) формы № 4 приведите основные направления расходования денежных средств.

Обратить внимание необходимо: расход денег указывают в Отчете в круглых скобках.

По строке 150 «На оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов» показываются оплаченные материальные расходы фирмы по текущей деятельности.

Вписываются сюда суммы, перечисленные поставщикам (подрядчикам) в оплату материалов, товаров, работ, услуг. Необходимые данные надо взять из оборотов по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции дебета счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В строку 160 Отчета о движении денежных средств включаются суммы заработной платы, выплаченные работникам фирмы. При этом используются данные по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции кредита счета 50 (если зарплата выдается из кассы) или 51 (если зарплату перечисляют на пластиковые карты сотрудников). Если в отчетном (прошлом) году фирма выплачивала дивиденды, то необходимо показать их сумму по строке 170 формы № 4. Для ее заполнения надо взять оборот по дебету субсчета 75–2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» (если они не работают на фирме) или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если участники являются сотрудниками фирмы) в корреспонденции счетов 50 и 51.

Перечисленные в отчетном (предыдущем) году налоги и сборы приводятся в строке 180. Для этого берется дебетовый оборот по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции кредита счета 51 «Расчетный счет».

Другие оплаченные расходы по текущей деятельности показывается по строке «На прочие расходы» или заполняются пустующие строки.

Итог по движению денег, связанному с текущей деятельностью, подводится в строке «Чистые денежные средства от текущей деятельности». Отражается в ней разница между суммами поступивших и израсходованных денег по текущей деятельности фирмы.

Движение денежных средств по инвестиционной деятельности

По строке 210 формы № 4 «Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов» указываются суммы, которые фирма получила от продажи основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке.

Эти данные берутся из дебетовых оборотов по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В строке 220 «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений» Отчета нужно указать доходы фирмы от реализации векселей, акций и облигаций.

Обращать внимание необходимо: если купля-продажа ценных бумаг является для фирмы основным видом деятельности (она приведена в уставе), то полученные доходы отражаются по строке «Средства, полученные от покупателей, заказчиков».

Дивиденды от участия в других организациях, которые фирма фактически получила в отчетном (прошлом) году, записываются в строке 230 «Полученные дивиденды». Эти данные берутся из дебетовых оборотов по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по дивидендам».

В строке 240 «Полученные проценты» указывают сумму процентов, которые фактически получила в отчетном году фирма от финансовых вложений (например, облигаций, векселей, выданных займов и т. д.). Здесь необходимо указать дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Проценты по векселям», «Проценты по облигациям» и т. д.

По строке 250 «Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям» показываются суммы, полученные фирмой по займам, которые она выдала на срок более года. В бухучете погашение выданных займов отражается по дебету счета 50 или 51 в корреспонденции счета 58 «Финансовые вложения».

Средства, вложенные в покупку дочерних компаний, тоже относятся к инвестиционной деятельности. В бухгалтерском учете для них используется все тот же счет 58, а в Отчете о движении денежных средств — строка 280 «Приобретение дочерних организаций». Поскольку такие вложения связаны с расходом денег, в форме № 4 указывают их в скобках.

В строке 290 «Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов» Отчета отражаются суммы, перечисленные в отчетном году в оплату основных средств (недвижимости, производственного оборудования и т. д.), нематериальных активов (прав на патенты, изобретения и т. д.) и незаконченных объектов капитального строительства. Данные для этой строки надо взять из кредитовых оборотов по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции счета 60 в части покупок основных средств, нематериальных активов и т. п.

Сумму средств, направленных на осуществление долгосрочных финансовых вложений, запишите по строке 300 «Приобретение ценных бумаг и других финансовых вложений». Это может быть приобретение акций, долгосрочных векселей, долей в уставных капиталах других организаций и т. п. Чтобы заполнить эту строку, нужно взять необходимые данные из оборота по дебету счета

58 субсчетов «Паи и акции», «Вклады по договору простого товарищества» и «Долговые ценные бумаги» за отчетный год.

По строке 310 «Займы, предоставленные другим организациям» нужно указать суммы займов, выданных фирмой в отчетном году. Для учета займов, как и других финансовых вложений, используется счет 58 субсчет «Предоставленные займы». Поэтому для заполнения этой строки берется оборот за отчетный год по этому субсчету.

Сальдо (остаток) денежных средств по инвестиционной деятельности показывается в строке 340 «Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности». То есть нужно вписать сюда разницу между поступившей и израсходованной в рамках инвестиционной деятельности суммами денег.

Движение денежных средств по финансовой деятельности

В нем раскрывается информация о полученных и потраченных деньгах в рамках финансовой деятельности фирмы. Строку «Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг» заполняют только акционерные общества. В ней показывается объем средств, поступивших в результате размещения (продажи) фирмой собственных акций. Если в отчетном (прошлом) году фирма выпустила облигации, то средства от их продажи показываются здесь же.

Суммы, полученные фирмой в долг от других организаций, следует указать в строке «Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями». Для заполнения этой строки нужно взять обороты по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции дебета счетов учета денежных средств (50, 51, 52...).

Иногда займы оформляют не договором, а через вексель. Вексельный заем так же, как и обычные займы, отражается на счете 66 или 67 в зависимости от срока погашения. В строке «Погашение займов и кредитов (без процентов)» записываются погашенные суммы займов, предоставленные другими фирмами. Используются данные по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции кредита счетов по учету денег.

Если фирма взяла оборудование в лизинг, то необходимо заполнить строку «Погашение обязательств по финансовой аренде». Здесь следует указать суммы лизинговых платежей, перечисленные лизингодателю в отчетном (предыдущем) году.

По строке «Чистые денежные средства от финансовой деятельности» отражают разницу между поступившими и потраченными деньгами в рамках финансовой деятельности фирмы.

2.6 Формирование Приложения к бухгалтерскому балансу

В 2011 году Приказом Минфина от 02.02.2011г. №11н было утверждено положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). Его введение обусловлено попыткой приблизить стандарты

российского бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

ПБУ 23/2011 вступило в силу, начиная с отчетности за 2011 год, добавив (как любое нововведение в сфере бухучета) дополнительных трудностей в работу бухгалтерии.

Новое ПБУ устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств (форма 4 бухгалтерской отчетности) коммерческими организациями, за исключением кредитных организаций.

В соответствии с новым ПБУ, в отчете о движении денежных средств отражаются не только данные о денежных средствах. Начиная с 2011 года, в Отчете следует отражать информацию о денежных эквивалентах (высоколиквидных финансовых вложениях).

Согласно п.5 ПБУ 23/2011, высоколиквидные финансовые вложения это вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее - денежные эквиваленты).

Изменения, касающиеся показателей, характеризующих денежные средства, внесены не только в форму отчета о движении денежных средств. В бухгалтерском балансе строка, ранее называвшаяся «Денежные средства», начиная с отчетности за 2011 год, стала называться «Денежные средства и денежные эквиваленты»

Показатели бухгалтерского баланса не содержат информации о структуре поступления и выбытия денежных средств, что влечет за собой проблему оценки фактического финансового положения организации. Отчет о движении денежных средств, является расшифровкой к строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» бухгалтерского баланса.

К денежным эквивалентам относятся, например, депозиты организации «до востребования» в банках.

В отчете о движении денежных средств организации отражаются:

1. Платежи и поступления денежных средств, а так же денежных эквивалентов (далее - денежные потоки организации).

2. Остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Денежными потоками организации не являются:

- платежи, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты (например - суммы, направленные с расчетных счетов на депозитные счета);

- поступления от погашения денежных эквивалентов за исключением начисленных процентов (возврат денег с депозита на расчетный счет);

- валютно-обменные операции за исключением разницы между курсом ЦБ и обменным курсом банка;

- обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

- иные аналогичные платежи и поступления, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму,

в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

В отчете о движении денежных средств, как и раньше, отражаются отдельно денежные потоки: от текущих операций, от инвестиционных операций и от финансовых операций.

При этом, платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков.

Например: уплата процентов относится к текущим операциям; возврат основной суммы долга относится к финансовым операциям.

При погашении кредита обе указанные части могут выплачиваться одной суммой. В этом случае организация делит единую сумму на соответствующие части и отражает их в отчете о движении денежных средств отдельно.

В соответствии с п.12 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации, которые не могут быть однозначно классифицированы, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Руководствуясь положениями по бухгалтерскому учету, в нашей статье мы заполним отчет о движении денежных средств ООО «Ромашка» с комментариями и пояснениями.

Отчет о движении денежных средств разрешается не представлять субъектам малого предпринимательства и некоммерческим организациям (п.85 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, Приказ Минфина от 29.07.1998г. №34н).

1. Порядок отражения денежных потоков организации.

Согласно правилам, установленным ПБУ 23/2011, информацию о денежных потоках необходимо отражать таким образом, чтобы пользователь отчетности могли составить представление о реальном финансовом положении и платежеспособности компании.

В соответствии с п.15 ПБУ 23/2011, каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации.

В соответствии с п.16 ПБУ 23/2011, денежные потоки отражаются в отчете свернуто, когда они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам.

Например:

1) поступления и выбытия денежных средств у комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги).

2) косвенные налоги (НДС, акцизы) в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему РФ или возмещение из нее;

3) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях (перевыставление «коммуналки»).

4) оплата транспортных услуг при получении компенсации от контрагента в таком же размере (перевыставление транспортных расходов).

Пункт 16 нового ПБУ призывает организации показывать суммы НДС «свернуто». Это означает, что из сумм полученных платежей мы должны вычесть сумму «входящего» НДС, а из сумм уплаченных – вычесть «исходящий» НДС, так же не показывается в отчете НДС, уплаченный в бюджет.

Суммы НДС «исходящего» складываются с НДС, уплаченным в бюджет, из полученной суммы вычитается НДС «входящий» и сальдо расчетов по НДС отражается в составе прочих поступлений, если оно положительное и прочих платежей, если оно отрицательное.

Подобный порядок заполнения может вызвать немало трудностей у бухгалтера, если в организации оживленный денежный оборот, разные ставки НДС, экспортные операции и операции, не облагающиеся НДС. Он не сможет больше при заполнении отчета опираться на анализ счетов 50, 51, 52, т.к. из всех оборотов необходимо «выдернуть» НДС.

На составление отчета о движении денежных средств в крупной компании могут потребоваться недели. Поэтому, рекомендуем не забывать о положениях учетной политики организации, в которых можно отразить метод расчета показателей, попадающих в отчет о движении денежных средств, руководствуясь ПБУ 21/2008 «Учетная политика организации».

В соответствии с п.6 ПБУ 21/2008, учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

Показатели отчета о движении денежных средств организации отражаются в рублях РФ.

Величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ на дату осуществления или поступления платежа

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от текущих, инвестиционных и финансовых денежных потоков организации как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

2. Показатели отчета о движении денежных средств за предыдущий период.

Показатели отчета за прошлый год переносятся из отчета о движении денежных средств за 2010г., с корректировками в целях сопоставимости данных.

В соответствии с п.10 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректиров-

ке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Т.е. данные отчета о движении денежных средств за 2010г. необходимо скорректировать:

- отразить денежные эквиваленты;
 - «выдернуть» суммы косвенных налогов и показать сальдо взаиморасчетов по ним;
 - «свернуть» обороты, не являющиеся денежными потоками организации;
- Внести прочие изменения, влияющие на сопоставимость показателей.

Если корректировка прошлогодних показателей затруднительна, необходимо рассчитать показатели на основании данных бухгалтерского учета за 2010 год (что означает фактически составление нового отчета о движении денежных средств за 2010 год).

При заполнении отчета необходимо помнить, что вычитаемые или отрицательные показатели показываются в отчете в круглых скобках (Приказ Минфина от 02.07.2010г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации»).

3. Заполнение раздела «Денежные потоки от текущих операций».

Раздел «денежные потоки от текущих операций» содержит показатели, характеризующие поступления и выбытия денежных средств, связанные с основной деятельностью организации (поступления от покупателей и оплаты поставщикам).

Так же в этом разделе отражаются:

1. Поступления: арендных, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей; от процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков); от перепродажи финансовых вложений; прочие (в т.ч. положительное итоговое сальдо по НДС).

2. Платежи: по оплате труда сотрудников; налога на прибыль; процентов по долговым обязательствам (кроме процентов, учитываемых в стоимости инвестиционных активов); прочие (в т.ч. отрицательное итоговое сальдо по НДС).

3. Сальдо денежных потоков от текущих операций (поступления от текущих операций за минусом платежей по текущим операциям).

В соответствии с п.12 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации, которые не могут быть однозначно классифицированы в соответствии с пунктами 8- 11 Положения, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Поступления от текущих операций

Поступления – всего (строка 4110) – указывается общая сумма поступлений от текущих операций (рассчитывается, как сумма строк 4111-4119).

В том числе: **от продажи продукции, товаров, работ и услуг (строка 4111)** – указывается сумма поступивших денежных средств и эквивалентов на расчетные счета и в кассу организации (а так же на счета учета денежных экви-

валентов) за реализованные товары, работы, услуги (в т.ч. комиссионные и агентские вознаграждения).

Данные поступления отражаются в регистрах бухгалтерского учета по дебету следующих счетов: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 58 «Финансовые вложения» (в части учета денежных эквивалентов, относящихся к финансовым вложениям); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части учета прочих денежных эквивалентов);

и отражаются в отчете о движении денежных средств за вычетом следующих сумм:

- косвенных налогов (вычитаем суммы НДС, кроме НДС с сумм возмещений и причитающихся комитентам, принципалам);
- полученных агентами, комиссионерами, посредниками причитающихся к перечислению комитентам, принципалам, клиентам посредников;
- полученных в счет возмещения произведенных расходов (транспортных, коммунальных и пр.).

арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей (строка 4112) – указывается сумма поступивших денежных средств и эквивалентов в счет арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей.

Данные поступления так же отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 58, 76, за вычетом сумм:

- косвенных налогов (вычитаем суммы НДС, кроме НДС с сумм возмещений и причитающихся комитентам, принципалам);
- полученных агентами, комиссионерами, посредниками причитающихся к перечислению комитентам, принципалам, клиентам посредников;
- полученных в счет возмещения произведенных коммунальных и прочих расходов.

Если при вычете вышеуказанных сумм из суммы поступлений получен отрицательный результат, то эту сумму следует отражать по строкам 4121 «поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» и/или 4129 «прочие платежи».

от перепродажи финансовых вложений (строка 4113) – указывается сумма поступивших денежных средств и эквивалентов по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

В соответствии с п.17 ПБУ 23/2011, денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Таким образом, **поступления от финансовых вложений** показываются только в сумме экономической выгоды, полученной организацией (общая сумма поступлений за вычетом сумм потраченных на приобретение реализованных финансовых вложений).

(строки 4114 - 4118) – указываются наименования дополнительных строк и суммы поступлений соответствующие этим наименованиям.

В дополнительных строках бухгалтер может отразить, с учетом уровня существенности, поступления по текущей деятельности, не учитываемые в суммах поступлений по другим строкам.

Таковыми поступлениями могут быть те поступления, которые нельзя однозначно классифицировать.

Суммы этих поступлений отражаются по тем же принципам, что и суммы поступлений от реализации по строке 4111.

прочие поступления (строка 4119) – указывается сумма прочих поступлений от текущей деятельности организаций. Таковыми поступлениями могут быть:

- суммы выгоды от продажи/покупки валюты;
- положительное сальдо расчетов по НДС;
- суммы возмещений;
- проценты, причитающиеся к получению по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);
- поступления от реализации прочего имущества (за исключением продажи основных средств);

Суммы этих поступлений отражаются по тем же принципам, что и суммы поступлений от реализации по строке 4111.

Суммы косвенных налогов, полученные организацией из бюджета (например - возмещение НДС), отражаются по данной строке «свернуто».

Платежи по текущим операциям

Платежи – всего (строка 4120) – указывается сумма платежей по текущим операциям (рассчитывается, как сумма строк 4121-4129). Показатели по строке 4120 и по строкам 4121-4129 указываются в круглых скобках.

В том числе: **поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги (строка 4121)** – указывается сумма платежей поставщикам и подрядчиком за полученные ТМЦ, работы и услуги, связанные с текущей деятельностью организации.

Данные платежи отражаются в регистрах бухгалтерского учета по кредиту следующих счетов: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 58 «Финансовые вложения» (в части учета денежных эквивалентов, относящихся к финансовым вложениям); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части учета прочих денежных эквивалентов);

и отражаются в отчете о движении денежных средств за вычетом следующих сумм:

- косвенных налогов (вычитаем суммы уплаченного НДС, кроме НДС с сумм возмещений и НДС относящегося к комитентам, принципалам);
- уплаченных агентами, комиссионерами, посредниками сумм, причитающихся к перечислению комитентам, принципалам, клиентам посредников;
- возмещаемых расходов (транспортных, коммунальных и пр.).

в связи с оплатой труда работников (строка 4122) – указывается сумма платежей, связанных с оплатой труда сотрудникам организации (в том числе платежи за сотрудников организаций в пользу третьих лиц).

Данные платежи отражаются в регистрах бухгалтерского учета по кредиту следующих счетов: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 58 «Финансовые вложения» (в части учета денежных эквивалентов, относящихся к финансовым вложениям); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части учета прочих денежных эквивалентов);

процентов по долговым обязательствам (строка 4123) – указывается сумма платежей, связанных с оплатой процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционного актива.

налога на прибыль (строка 4124) – указывается сумма платежей, связанных с оплатой налога на прибыль организации, включая авансовые платежи налога, за исключением налога на прибыль организаций непосредственно связанного с инвестиционными или финансовыми операциями организации.

(строки 4125-4128) – указываются наименования дополнительных строк и суммы платежей соответствующие этим наименованиям.

В дополнительных строках бухгалтер может отразить, с учетом уровня существенности, платежи по текущей деятельности, не учитываемые в суммах платежей по другим строкам.

Таковыми платежами могут быть платежи, которые нельзя однозначно классифицировать.

Суммы этих платежей отражаются по тем же принципам, что и суммы платежей поставщикам и подрядчиком за полученные ТМЦ, работы и услуги, связанные с текущей деятельностью организации по строке 4121.

прочие платежи (строка 4129) – указывается сумма прочих платежей, связанных с текущей деятельности организаций. Таковыми платежами могут быть:

- суммы убытка от продажи/покупки валюты;
- суммы убытка, полученного при обмене денежных эквивалентов;
- отрицательное сальдо расчетов (задолженность перед бюджетом) по НДС;
- уплаченные организацией пени, штрафы и санкции по договорам с контрагентами.

Суммы прочих платежей отражаются по тем же принципам, что и суммы платежей поставщикам и подрядчиком за полученные ТМЦ, работы и услуги, связанные с текущей деятельностью организации по строке 4121.

Суммы косвенных налогов, уплаченные организацией в бюджет (например - НДС) отражаются по данной строке «свернуто».

Сальдо денежных потоков от текущих операций (строка 4100) – указывается сумма разницы между поступлениями от текущих операций и платежами по текущим операциям.

Строка 4100 = строка 4110 – строка 4120.

Если полученный результат отрицателен, то он указывается в круглых скобках.

Заполнение раздела «Денежные потоки от инвестиционных операций»

В этом разделе организации отражают движения денежных средств, связанные с инвестиционной деятельностью – приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов.

В соответствии с п.10 ПБУ 23/2011, информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем.

Примеры денежных потоков от инвестиционных операций:

- платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- уплата процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;
- поступления от продажи внеоборотных активов;
- платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- предоставление займов другим лицам;
- возврат займов, предоставленных другим лицам;
- платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;
- поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

Поступления от инвестиционных операций

Поступления – всего (строка 4210) – указывается общая сумма поступлений от инвестиционных операций (рассчитывается, как сумма строк 4211-4219)

В том числе: от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений) (строка 4211) – указывается сумма поступлений денежных средств и их эквивалентов, связанных с реализацией внеоборотных активов.

Например, поступления от реализации: основных средств; нематериальных активов; капитальных вложений во внеоборотные активы (в т.ч. в виде незавершенного строительства); результатов НИОКР.

Данные поступления отражаются в регистрах бухгалтерского учета по дебету следующих счетов: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 58 «Финансовые вложения» (в части учета денежных эквивалентов, относящихся к финансовым вложениям); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части учета прочих денежных эквивалентов);

и отражаются в отчете о движении денежных средств за вычетом следующих сумм:

- косвенных налогов (вычитаем суммы НДС, кроме НДС с сумм возмещений и причитающихся комитентам, принципалам);
- полученных агентами, комиссионерами, посредниками причитающихся к перечислению комитентам, принципалам, клиентам посредников;
- полученных в счет возмещения произведенных расходов (транспортных, коммунальных и пр.).

от продажи акций (долей участия) в других организациях (строка 4212) – указывается сумма поступлений от продажи акций и долей в уставных капиталах других организаций.

от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам) (строка 4213) – указывается сумма поступлений:

- от возвратов ранее предоставленных процентных займов (без учета полученных процентов);
- от реализации векселей и облигаций (без учета полученных процентов);
- от переуступки ранее приобретенных прав требования к третьим лицам.

дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях (строка 4214) – указывается сумма поступлений дивидендов, других видов выплат в связи с долевым участием в других организациях, а так же суммы полученных процентов по долговым ценным бумагам и предоставленных другим организациям займам.

прочие поступления (строка 4219) – указывается сумма прочих поступлений, связанных с инвестиционной деятельностью организации, например – доходы от участия в совместной деятельности.

Платежи по инвестиционным операциям

Платежи – всего (строка 4220) – указывается сумма платежей по инвестиционным операциям (рассчитывается, как сумма строк 4221-4229). Показатели по строке 4220 и по строкам 4221-4229 указываются в круглых скобках.

В том числе: в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов (строка 4221) – указывается сумма платежей контрагентам, а так же выплаты сотрудникам организации, связанным с операциями по приобретению, созда-

нию, модернизации, реконструкции и подготовке к использованию внеоборотных активов.

Данные платежи отражаются в регистрах бухгалтерского учета по кредиту следующих счетов: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 58 «Финансовые вложения» (в части учета денежных эквивалентов, относящихся к финансовым вложениям); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части учета прочих денежных эквивалентов);

и отражаются в отчете о движении денежных средств за вычетом следующих сумм:

- косвенных налогов (вычитаем суммы уплаченного НДС, кроме НДС с сумм возмещений и НДС относящегося к комитентам, принципалам);
- уплаченных агентами, комиссионерами, посредниками сумм, причитающихся к перечислению комитентам, принципалам, клиентам посредников;
- возмещаемых расходов (транспортных, коммунальных и пр.).

в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях (строка 4222) – указывается сумма платежей, связанных с приобретением акций и долей в уставных капиталах других организаций.

в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам (строка 4223) – указывается сумма платежей, направленных: на предоставление процентных займов; на приобретение векселей и облигаций; на приобретенных прав требования к третьим лицам.

процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива (строка 4224) – указывается сумма уплаченных процентов, относящихся на увеличение стоимости инвестиционного актива.

прочие платежи (строка 4229) – указывается сумма платежей:

- по налогу на прибыль с инвестиционных операций (в случае возможности ее корректного определения);
- направленных во вклады в совместную деятельность;
- прочих платежей, связанных с инвестиционными операциями организации.

Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций (строка 4200) – указывается сумма разницы между поступлениями от инвестиционных операций и платежами по инвестиционным операциям.

Строка 4200 = строка 4210 – строка 4220.

Если полученный результат отрицателен, то он указывается в круглых скобках.

Заполнение раздела «Денежные потоки от финансовых операций»

В разделе «Денежные потоки от финансовых операций» отражаются суммы денежных потоков, связанных с привлечением финансирования на долговой или долевого основе.

Такие операции влекут за собой изменения структуры и величины: капитала организации; заемных средств организации.

Примеры денежных потоков от финансовых операций:

- денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;
- платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;
- уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);
- поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;
- платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;
- получение кредитов и займов от других лиц;
- возврат кредитов и займов, полученных от других лиц.

Поступления от финансовых операций

Поступления – всего (строка 4310) – указывается общая сумма поступлений от финансовых операций (рассчитывается, как сумма строк 4311-4319)

В том числе:

получение кредитов и займов (строка 4311) – указывается сумма поступлений денежных средств и их эквивалентов в качестве кредитов и займов (включая поступления по беспроцентным займам).

денежных вкладов собственников (участников) (строка 4312) – указывается сумма денежных вкладов собственников (участников) организации, не приводящих к увеличению долей участия.

от выпуска акций, увеличения долей участия (строка 4313) – указывается сумма поступлений полученных в счет оплаты:

- акций организации (ее акционерами);
- долей в уставном капитале организации (ее учредителями);
- дополнительно размещенных акций;
- дополнительных денежных вкладов, приводящих к увеличению доли участия.

от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др. (строка 4314) – указывается сумма поступлений от оплаты: выданных организацией векселей; эмиссии облигаций; иных долговых ценных бумаг.

прочие поступления (строка 4319) – указывается сумма прочих поступлений, связанных с финансовыми операциями организации.

Платежи по финансовым операциям

Платежи – всего (строка 4320) – указывается сумма платежей по финансовым операциям (рассчитывается, как сумма строк 4321-4329). Показатели по строке 4320 и по строкам 4321-4329 указываются в круглых скобках.

В том числе:

собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников (строка 4321) – указывается сумма выплат:

действительной стоимости доли (части доли) участнику/его кредиторам/наследникам/правопреемникам;

за собственные акции, выкупленные у акционеров (их кредиторов, наследников, правопреемников).

на выплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников) (строка 4322) – указывается сумма фактических выплат дивидендов и иных сумм, связанных с распределением прибыли в пользу собственников (участников).

в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов (строка 4323) – указывается сумма платежей, направленных на погашение долговых обязательств (кредитов, займов, собственных векселей и прочих долговых бумаг) за исключением сумм уплачиваемых процентов.

прочие платежи (строка 4329) – указывается сумма прочих платежей, связанных с финансовыми операциями организации. В этой строке могут отражаться, например, лизинговые платежи, уплачиваемые организацией.

Сальдо денежных потоков от финансовых операций (строка 4300) – указывается сумма разницы между поступлениями от финансовых операций и платежами по финансовым операциям.

Строка 4300 = строка 4310 – строка 4320.

Если полученный результат отрицателен, то он указывается в круглых скобках.

Результирующие данные

Сальдо денежных потоков за отчетный период (строка 4400) – указывается сумма, полученная путем сложения:

- Сальдо денежных потоков от текущих операций (строка 4100);
- Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций (строка 4200);
- Сальдо денежных потоков от финансовых операций (строка 4300);

Строка 4400 = Строка 4100 + Строка 4200 + Строка 4300.

Если полученный результат отрицателен, то он указывается в круглых скобках.

Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода (строка 4450) – указывается сумма остатка денежных средств и денежных эквивалентов на начало года.

Этот показатель должен быть увязан с показателем строки бухгалтерского баланса 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» на начало года. Если эти суммы не равны, то необходимо расшифровать и пояснить возникшие отклонения.

Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода (строка 4500) – указывается сумма остатка денежных средств и денежных эквивалентов на конец года.

Этот показатель должен быть увязан с показателем строки бухгалтерского баланса 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» на конец года. Если эти суммы не равны, то необходимо расшифровать и пояснить возникшие отклонения.

Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю (строка 4490) – указывается «свернуто» итоговая сумма курсовых разниц, возникших в связи с пересчетом в рубли валютных денежных средств и эквивалентов.

Сумма разницы определяется следующим образом:

Величина влияния изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю = общая сумма положительных курсовых разниц за отчетный год – общая сумма отрицательных курсовых разниц за отчетный год.

Если полученный результат отрицателен, то он указывается в круглых скобках.

Данные для определения итогового сальдо по курсовым разницам отражаются на счете бухгалтерского учета 91 «Прочие доходы и расходы».

3. Изменения в учете основных средств в 2012 году

3.1 Особенности учета основных средств

Начиная с отчетности за 2011 год стали действовать новые правила бухгалтерского учета основных средств (ОС), нематериальных активов (НМА) и материально-производственных запасов (МПЗ). Приказ Минфина России от 24.12.10 № 186н изменил сразу несколько нормативных правовых актов*. Теперь предприятия могут не амортизировать имущество стоимостью не более 40 000 руб., и не должны переоценивать основные средства и НМА по состоянию на 1 января этого года. Об этом и других важных новшествах мы расскажем в настоящей статье.

Стоимость амортизируемых основных средств

Вдвое увеличена нижняя граница стоимости ОС, которые можно учитывать как материально-производственные запасы. Ранее к таким объектам относились ОС стоимостью не более 20 000 руб., с этого года — не более 40 000 руб. (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Напомним, что малоценное имущество не амортизируется, а списывается в текущие расходы.

Как и раньше, способ отражения малоценных объектов в бухучете — это не обязанность, а право компании. Другими словами, организация может амортизировать любое, даже самое дешевое имущество. Есть и другой вариант: установить свой собственный лимит стоимости, после превышения которого объект относится на счет 01 (главное, чтобы лимит не превышал 40 000 руб.). Любой способ учета малоценных ОС, выбранный предприятием, следует закрепить в учетной политике на 2011 год.

Аналогичная норма существует и в налоговом учете. В нем с этого года амортизируемыми считаются объекты со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью свыше 40 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). Единственное отличие в том, что Налоговый кодекс не дает организациям права решать, амортизировать или списывать малоценное имущество.

Здесь любые объекты стоимостью до 40 000 руб., необходимо отнести на затраты независимо от желания налогоплательщика.

Переоценка основных средств и НМА

Раньше объекты ОС и нематериальные активы переоценивали на первое число года, теперь — на последнее, то есть на 31 декабря (п. 15 ПБУ 6/01 и п. 17 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»). При этом результаты переоценки по-прежнему нужно отражать в отчетности за соответствующий год. Так, в прошлом году мы проводили переоценку 1 января 2010 года, и результаты показывали в балансе за первый квартал 2010 года. В этом году переоценивать имущество и НМА будем 31 декабря 2011 года, и результаты покажем в балансе по состоянию на 31 декабря 2011 года.

Как отражать результаты переоценки

Кроме того, стали иными правила учета результатов переоценки (п. 48 методички по учету основных средств). Прежде уценку, проведенную впервые, относили на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Теперь первичную уценку надо отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Проводки будут следующие:

Дт 91 Кт 01 (04) — отражена сумма уценки объекта

Дт 02 (05) Кт 91 — отражена сумма корректировки амортизации в результате уценки

Если в последующие периоды этот же объект будет вновь дооценен на ту же сумму, то величину дооценки нужно показать по кредиту счета 91 (раньше ее отражали по кредиту счета 84).

Дооценку, произведенную впервые, по-прежнему следует зачислять в добавочный капитал и показывать по кредиту счета 83. Проводки надо делать следующие:

Дт 01 (04) Кт 83 — отражена сумма дооценки объекта

Дт 83 Кт 02 (05) — отражена сумма корректировки амортизации в результате дооценки

Если в последующие периоды этот же объект будет уценен, то сумму уценки необходимо отнести на уменьшение добавочного капитала и отразить по дебету счета 83. Может случиться, что уценка по величине окажется больше, чем первичная дооценка. Тогда добавочный капитал уменьшится до нуля, а оставшуюся сумму уценки нужно отразить по дебету счета 91 (прежде отражали по дебету счета 84).

Переходный период

Возникает вопрос: как поступить с остатками на счете 84, которые образованы в прошлые годы из-за уценки основных средств и нематериальных активов? Нужно ли переводить сальдо на счет 91, чтобы прошлогодние переоценки были учтены так же, как нынешние? В комментируемом приказе на этот счет ничего не сказано.

Мы считаем, что сальдо по счету 84 необходимо оставить без изменения по двум причинам. Во-первых, до 2011 года действовали старые правила учета результатов уценки, и остатки по счету 84 в тот период сформированы в пол-

ном соответствии с нормативами. Во-вторых, решение о распределении прибыли принимают собственники: в акционерных обществах — общее собрание акционеров, в ООО — собрание участников. Значит, проводка по счету 84 может быть сделана только на основании протокола, и бухгалтер не вправе по своему усмотрению менять сальдо.

Учет недвижимого имущества до регистрации права собственности

Прежде существовала неясность, нужно ли начислять налог на имущество по объекту недвижимости, если компания еще не зарегистрировала право собственности на него. В частности, из пункта 52 методических рекомендаций по учету ОС косвенно следовало, что здание следует относить к основным средствам только после госрегистрации. Кроме того, по старым правилам в первоначальную стоимость основного средства включались, в числе прочего, регистрационные сборы и другие платежи, связанные с приобретением прав на объект (п. 24 Методических указаний по учету ОС). Отсюда налогоплательщики нередко делали вывод, будто до момента регистрации прав первоначальная стоимость не сформирована, и объект нельзя включать в состав ОС. Следовательно, нет базы по налогу на имущество.

Минфин России традиционно настаивал, что по объектам, введенным в эксплуатацию, налог нужно платить, не дожидаясь госрегистрации права собственности (см., например, письмо от 08.06.10 № 03-05-05-01/15). Судьи поддерживали чиновников (определение ВАС РФ от 14.02.08 № 758/08).

С января 2011 года разночтения по данному вопросу устранены. Отныне регистрационные сборы не входят в первоначальную стоимость основного средства. К тому же в пункте 52 методички теперь четко написано: «Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств». Таким образом, отсутствие госрегистрации сейчас нельзя трактовать как уважительную причину для неуплаты налога на имущество.

Для некоторых ситуаций правила учета расходов на модернизацию в Налоговом кодексе РФ четко не прописаны. Чтобы избежать претензий при проверке, следуйте разъяснениям контролирующих ведомств.

Рассмотрим особенности учета объектов основных средств:

Нужно ли после модернизации пересчитать норму амортизации, если срок службы объекта изменился.

Предприятие провело модернизацию основного средства. Расход на соответствующие работы включили в его первоначальную стоимость. Кроме того, у компании появилось право увеличить срок полезного использования объекта (п. 2 ст. 257 и п. 1 ст. 258 Налогового кодекса РФ). Означает ли это, что надо по-новому определить и норму амортизации?

Нет. Начислять амортизацию безопаснее по прежней норме. По той, которая была рассчитана при вводе имущества в эксплуатацию. Чтобы определить размер ежемесячных амортизационных отчислений, умножьте эту норму на новую первоначальную стоимость. Применяйте это правило независимо от

того, воспользовалась компания своим правом изменить срок службы объекта или нет. В Минфине России уверены — возможность пересчета норм амортизации Налоговым кодексом РФ не предусмотрена (письмо Минфина России от 10 сентября 2009 г. № 03-03-06/2/167).

Пример. Предприятие рассчитывает амортизационные отчисления после модернизации ЗАО «Союз» амортизирует основные средства линейным способом. Организация провела модернизацию одного из объектов. Его первоначальная стоимость равна 1200 000 руб., а срок полезного использования — 60 месяцев. Норма амортизации — 1/60.

Ежемесячно компания списывает на расходы 20 000 руб. ($1200\,000 \text{ руб.} \cdot 1/60$). До модернизации объект эксплуатировали 18 месяцев, модернизация заняла 2 месяца. За это время была начислена амортизация в размере 400 000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \cdot 20 \text{ мес.}$).

Затраты на модернизацию составили 600 000 руб. без НДС. После модернизации ежемесячная сумма амортизации станет, равна 30 000 руб. ($(1200\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.}) \cdot 1/60$).

Начислять ли амортизацию после того, как срок службы модернизированного объекта истек, а его стоимость осталась несписанной.

Предположим, после модернизации основного средства срок его службы было решено оставить прежним. При этом, руководствуясь письмом Минфина России от 10 сентября 2009 г. № 03-03-06/2/167, бухгалтер начислял налоговую амортизацию по нормам, установленным при вводе объекта в эксплуатацию. В результате полная стоимость основного средства (с учетом расходов на модернизацию) к концу срока полезного использования не списана.

Так, начислять амортизацию в этой ситуации можно до полного погашения стоимости объекта. Минфин России разъяснил это в письме от 5 июля 2011 г. № 03-03-06/1/402.

Можно ли списать расходы по модернизации объекта, который уже полностью самортизирован?

Организация модернизировала основное средство, срок полезного использования которого закончился. Соответственно, стоимость этого объекта полностью списана линейным методом. Как в этой ситуации учитывать расходы на модернизацию?

Увеличьте первоначальную стоимость основного средства (не важно, что она уже списана) на сумму расходов по модернизации. И начисляйте амортизацию, используя прежнюю норму. Ту, которая была установлена, когда имущество было введено в эксплуатацию. Продолжайте амортизационные отчисления, пока не спишете всю новую первоначальную стоимость. И пусть вас не смущает, что расходы будут отражены в налоговом учете за пределами срока службы объекта. Минфин России и налоговые консультанты никакой ошибки в этом не видят (письмо от 23 сентября 2011 г. № 03-03-06/2/146).

Можно ли начислять амортизацию по объекту, часть которого находится на реконструкции?

На реконструкцию перевели лишь часть объекта (например, один этаж здания). Предположим, речь идет о работах сроком более 12 месяцев. По общему правилу начисление амортизации следует прекратить - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала работ (п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ). Как применять это правило — ко всему объекту или к его части?

Прежде всего посмотрите, как основное средство учтено в налоговом регистре. Если это единый инвентарный объект, не начислять амортизацию безопаснее со всей его стоимости. Тот факт, что часть здания продолжает эксплуатироваться, значения не имеет. Прекращать амортизацию только по части здания, в которой идет реконструкция, можно, если она выделена в самостоятельный объект учета (письмо Минфина России от 16 января 2008 г. № 03-03-06/1/8). Кстати, некоторые чиновники не так категоричны (письмо УФНС России по г. Москве от 1 апреля 2008 г. № 20-12/030776). Они учитывают, что эксплуатируемая часть здания приносит доход. И разрешают списывать амортизацию по ней. Но если ИФНС с этим не согласится, отстоять расходы вы сможете только в суде (постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 сентября 2008 г. № А56-33426/2007).

Приостанавливать ли амортизацию, если модернизация длится больше года?

Завершить модернизацию объекта планировалось быстрее чем за год. Поэтому с месяца, следующего за месяцем начала работ, начислять амортизацию бухгалтер не прекратил. Однако, когда прошло 12 месяцев, оказалось, что работы не закончились. Пересчитайте налог на прибыль за весь период этих работ. А до конца модернизации амортизационные отчисления не делайте. Ведь списывать стоимость объектов, модернизируемых больше года, нельзя (п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ). В расчет принимается именно фактический (а не планируемый) срок работ (письмо ФНС России от 14 марта 2005 г. № 02-1-07/23).

Избежать невыгодного учета можно так. Разбейте работы по модернизации на несколько законченных этапов. Каждый этап - не более 12 месяцев. Тогда прекращать амортизацию не надо, даже если общая продолжительность работ займет больше года. Но по каждому этапу должны быть оформлены отдельные документы. Кроме того, желательно, чтобы между этапами были перерывы.

Как начислять амортизацию, если после реконструкции здание надо перерегистрировать?

Даже если срок службы модернизированного объекта истек, норму амортизации по нему не пересчитывайте. Списывать стоимость объекта после модернизации нужно по прежним нормам. Тот факт, что на момент проведения работ срок службы имущества закончился, значения не имеет (письмо Минфина России от 10 сентября 2009 г. № 03-03-06/2/167).

Списать расходы на модернизацию можно только по законченным работам. Планом модернизации предусмотрено несколько этапов. Выясните, пред-

ставляет ли каждый из них завершённый цикл работ, в результате которых улучшились характеристики объекта или изменилось его назначение. Документы по такому этапу (приказ, договор с исполнителем, акт приемки работ) лучше оформить отдельно (п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ). По общему правилу бухгалтер вправе возобновить амортизационные отчисления с 1-го числа месяца, следующего за окончанием работ.

Но предположим, после реконструкции здание изменилось настолько, что необходима перерегистрация прав на недвижимость. Скажем, увеличилась площадь. Возобновлять амортизацию (применять амортизационную премию) безопаснее с месяца, следующего за месяцем, в котором получена расписка о подаче документов на госрегистрацию (письмо Минфина России от 23 сентября 2008 г. 6 03-03-06/1/539).

Налоговый кодекс РФ никак не связывает право на амортизацию с госрегистрацией перестроенной недвижимости.

Как учесть модернизацию объекта, который к основным средствам не относится?

У предприятия есть имущество, которое было куплено не более чем за 40000 руб. Например, недорогой компьютер. Его стоимость списана на налоговые расходы единовременно в составе материальных расходов (подп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Теперь такой объект модернизировали. Можно ли учесть истраченные средства при расчете налога на прибыль?

Да, можно. Включите их в состав прочих производственных расходов. То есть учтите единовременно в полной сумме в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. Естественно, при условии, что затраты были экономически обоснованны (письмо Минфина России от 2 апреля 2009 г. № 03-03-06/2/74).

Нужно поступать так, даже если расходы на модернизацию превысили 40 000 руб. Переводить объект, стоимость которого учтена в материальных расходах, в состав основных средств и начислять по нему амортизацию не надо. Делать это Налоговый кодекс РФ не требует (письмо Минфина России от 26 ноября 2008 г. № 03-03-06/1/651).

Таблица 3.1 - Изменения в бухгалтерском учете основных средств и материально-производственных запасов

Параметры	По старым правилам (до 2011 года)	По новым правилам (с отчетности за 2011 год)	Реквизиты описанной нормы
1	2	3	4
Первоначальная стоимость ОС, полученных безвозмездно	внереализационные доходы	прочие доходы	п. 29 метод. указаний по учету ОС
Неучтенные ОС, выявленные при инвентаризации	внереализационные доходы	прочие доходы	п. 36 метод. указаний по учету ОС
Выбытие ОС	операционные доходы и расходы	прочие доходы и расходы	п. 86 метод. указаний по учету ОС

1	2	3	4
«Входной» НДС по материалам, отпущенным на производственные цели	внереализационные расходы	прочие расходы	п. 152 метод. указаний по учету МПЗ
Списание изношенной тары	операционные расходы	прочие расходы	п. 190 метод. указаний по учету МПЗ
Списание спецодежды и спецобуви	операционные доходы и расходы	прочие доходы и расходы	п. 33 метод. указаний по учету специнструмента

* Приказ Минфина № 186н внес поправки в следующие документы:

— «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утверждено Приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н;

— ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;

— ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;

— «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств», утверждены приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н;

— «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утверждены приказом Минфина России от 28.12.01 г. N 119н;

— «Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды», утверждены приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н.

3.2 Отличительные особенности бухгалтерского и налогового учета к объектам основных средств

Пример комплексного объекта - компьютер. Если он не относится к основным средствам (его стоимость не превышает 40 000 руб.). Тогда и в бухгалтерском, и в налоговом учете затраты можно списать единовременно как материальные (п. 5 ПБУ 6/01, подп. 3 п. 1 ст. 254 и ст. 256 Налогового кодекса РФ).

Но если это оборудование стоимостью более 40 000 руб. Для бухучета важно установить сроки службы всех составляющих. Если они существенно отличаются, учитывается каждая часть как отдельную инвентарную единицу. Если разница незначительна, отразите на счете 01 «Основные средства» единый объект. Естественно, при условии, что он соответствует всем признакам основных средств (п. 6 ПБУ 6/01, письмо Минфина России от 18 декабря 2007 г. № 07-05-06/320).

Раздельный учет позволяет оптимизировать налог на имущество. Ведь приспособления не дороже 40 000 руб. можно сразу списать на материалы, не подпадающие, под налогообложение. Комплекующие, с большей стоимостью тоже быстрее амортизируются в виде отдельных основных средств. Чтобы вос-

пользоваться этим установите в учетной политике минимальный критерий существенности (скажем, 6 месяцев). Этот подход приведет к разнице с налоговым учетом. Кроме того, он неприменим к неотделимым частям зданий. Минфин России требует включать их в состав объектов недвижимости независимо от сроков службы (письмо от 21 апреля 2011 г. № 07-02-06/58).

В налоговом учете важно, может ли элемент оборудования выступать в качестве средства труда (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). То есть работать самостоятельно. Если не может, учтите его в составе единого объекта. Списывается этот объект в течение общего срока службы через амортизацию. Опять же при условии, что он стоит более 40 000 руб. и соответствует всем признакам основного средства.

Таким образом, в налоговом учете сроки службы частей комплекса во внимание не принимаются, какова позиция Минфина России (письмо от 10 марта 2011 г. № 03-03-10/18). Руководствуйтесь ею, чтобы избежать споров с ИФНС. В Налоговом кодексе РФ нет понятия инвентарного объекта, т.е. действует статья 11 кодекса, отсылающая к другим отраслям законодательства (определение ВАС РФ от 16 мая 2008 г. № 6047/08).

3.3 Особенности налогообложения капитальных вложений в арендованное основное средство

Пример. Организация оборудовала в арендованном здании систему отопления или вентиляции стоимостью свыше 40 000 руб. Бухгалтер, ориентируясь на такой лимит из учетной политики, зачислил эти капвложения в состав основных средств. С них нужно платить налог на имущество. Только после того, как улучшенное арендованное имущество компания вернет собственнику, вместе с выбытием объекта налогообложения бухгалтер перестанет начислять и соответствующий налог. Такой вывод следует из второго абзаца пункта 5 ПБУ 6/01.

Моментом, когда объект неотделимых улучшений выбывает из состава основных средств арендатора, надо считать не только день возврата имущества. Сюда чиновники относят и тот случай, когда собственник возмещает арендатору стоимость произведенных им улучшений. При условии, что он не засчитывает расходы на капвложения в счет арендной платы. Такую точку зрения финансисты высказывали в письмах от 24 октября 2008 г. № 03-05-04-01/37 и от 3 ноября 2010 г. № 03-05-05-01/48.

ВАС РФ подтвердили (решение ВАС РФ от 27 января 2012 г. № 16291/11), что выводы чиновников справедливы и не противоречат действующим нормативным актам. А именно положениям пункта 5 ПБУ 6/01 и пункта 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н. До того, как имущество с неотделимыми улучшениями будет возвращено арендодателю, или до того, как он возместит затраты на капвложения, именно арендатор отражает улучшения в составе основных средств. А значит, и платит по ним налог на имущество (ст. 374 Налогового кодекса РФ).

4. Учет расходов будущих периодов

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 год строка *«Расходы будущих периодов»* исчезла из вновь утвержденной формы бухгалтерского баланса, поскольку эти новые формы налоговая служба и Минфин рекомендуют применять непосредственно с отчетности за I квартал 2011 г. (Письмо ФНС России от 18.04.2011 № КЕ-4-3/6116; Письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01). Впоследствии из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ были исключены положения, касающиеся расходов будущих периодов (Пункт 65 Положения N 34н). Такое положение дел вызвало неоднозначную реакцию и замешательство бухгалтерского сообщества. Появилось огромное количество вопросов и обсуждений, следует ли избавляться от счета 97 *«Расходы будущих периодов»*, а если следует, то куда девать суммы, которые на нем числятся.

4.1 Плюсы и минусы счета 97 «Расходы будущих периодов»

Удобство счета 97 в том, что на него можно списать суммы, которые сейчас по тем или иным причинам нельзя (или не хочется) признавать в текущих расходах. Причин может быть несколько.

Причина 1. Минимизация значительной суммы расходов.

К примеру, организация сделала дорогой ремонт оборудования. Даже если бухгалтер считает, что сумму расходов на этот ремонт можно полностью признать в текущих расходах, делать это он опасается. При чем причина таких опасений не только в возможных претензиях проверяющих, но и в нежелании снижать текущие финансовые показатели.

Причина 2. Возможность скрыть убытки.

Особо пояснять, о чем речь, нет необходимости. Всем известно, что налоговики не любят убытков - они даже являются одним из критериев для отбора претендентов на выездную проверку (Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333). Поэтому бухгалтеры прячут на счет 97 текущие расходы. И тут совершенно не важно, насколько существенна та или иная сумма расхода. Ведь даже несколько несущественных сумм, накопленных в течение года, в итоге могут повлечь появление убытка. Все, конечно, понимают, что такое отражение расходов неправильное. Но все же иногда сознательно на него идут.

Причина 3. Попытка выравнить показатели бухгалтерского и налогового учета.

Одна из распространенных ситуаций - продажа основного средства с убытком до истечения срока его полезного использования. По правилам налогового учета такой убыток нельзя признать сразу: его надо списывать постепенно в течение оставшегося срока эксплуатации (Подпункт 1 п. 1, п. 3 ст. 268

НК РФ). Поэтому бухгалтеры предпочитают результат от продажи ОС (убыток, выявленный на субсчете 01 «Выбытие основных средств») не списать на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а отразить на счете 97 «Расходы будущих периодов». И списывать постепенно в течение того же срока, что и в налоговом учете. Конечно, это удобно, но совершенно неверно. Другой аналогичный пример - лицензии на занятие определенной деятельностью. В налоговом учете бухгалтеры опасаются одновременно учитывать стоимость дорогих лицензий в расходах. Ведь есть Письма Минфина, рекомендуемые сумму государственной пошлины за выдачу лицензии списывать равномерно в течение срока действия самой лицензии (Письма Минфина России от 16.08.2007 № 03-03-06/1/569, от 31.05.2007 № 03-03-06/1/353).

Примечание. Есть и другие письма финансового ведомства, в которых Минфин высказывает иное мнение о порядке признания расходов на лицензии в налоговом учете. В защиту единовременного признания стоимости лицензии в расходах он приводит такие аргументы:

- положение п. 1 ст. 272 НК РФ о распределении расходов между периодами может применяться только к расходам, возникающим в рамках гражданско-правовых договоров. А в отношении иных расходов (к примеру, вытекающих из норм закона) п. 1 ст. 272 НК РФ не применяется. Поэтому нет необходимости распределять стоимость лицензии на все периоды ее действия (Письмо Минфина России от 15.10.2008 № 03-03-05/132);

- государственная пошлина является федеральным сбором (Пункт 2 ст. 8, п. 10 ст. 13 НК РФ). Поэтому ее сумму надо признать в расходах в момент начисления (Подпункт 1 п. 1 ст. 264, пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ; Письмо Минфина России от 30.11.2005 N 03-03-04/1/399; Постановления ФАС МО от 12.08.2009 № КА-А40/7313-09; ФАС ВВО от 30.11.2006 по делу № А28-3289/2006-109/21).

Причина 4. Удобство отражения всех сумм, которые нужно списывать равномерно в течение нескольких месяцев, на счете 97.

Удобство, прежде всего, обеспечивает возможность автоматического ежемесячного списания в программе сумм со счета 97. Такой механизм заложен в большинство бухгалтерских программ. Не нужно вручную делать проводки каждый месяц - все делается само собой.

И что немаловажно - для такой проводки программа не требует вводить реквизиты какого бы ни было документа (акта о выполнении работ или оказании услуг, накладной и т.д.). Именно поэтому некоторые бухгалтеры сознательно учитывают на счете 97 суммы некоторых авансов (к примеру, платежи по договорам страхования).

Кроме того, некоторым предпочтительнее все суммы, которые надо постепенно признавать в расходах, учитывать где-то в одном месте (как суммы, действительно относящиеся к будущим периодам, так и суммы авансов по услугам или аренде и прочих непонятностей). Ведь если такие постепенно списываемые суммы раскидать по нескольким счетам (к примеру, одну часть оставить на счете 97, а остальные - на разных субсчетах к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), то вероятность ошибки повышается - мож-

но с каких-то счетов их списать, а с каких-то - забыть. Да и работы прибавляется.

Итак, в результате бессистемного подхода к использованию счета 97 в бухучете многих организаций на нем образовалась непонятная сумма, которая раньше плавно переходила в бухгалтерскую отчетность в виде абсолютно неклассифицируемой суммы, непонятно что означавшей.

А ведь это неправильно, поскольку не дает представления о реальной картине активов, расходов и финансового результата.

4.2 Счет 97 «Расходы будущих периодов» в 2011 г.

Посмотрим, что же именно произошло в 2011 г. с расходами будущих периодов в связи с поправками, вступившими в силу начиная с 1 января этого года.

Расходы будущих периодов исключили из отчетности.

Изменения, внесенные Министерством финансов, направлены на устранение неразберихи в отчетности и упорядочение сумм, отражаемых ранее в качестве РБП в бухгалтерской отчетности:

- в утвержденной форме бухгалтерского баланса теперь нет строки для отражения расходов будущих периодов;

- п. 65 Положения № 34н звучит теперь как отсылочная норма: при определении затрат отчетного периода он направляет бухгалтеров к профильным ПБУ, регулирующим условия признания различных активов. Расходы будущих периодов сами по себе в нем не упомянуты.

Если в бухгалтерской отчетности есть безликий актив «Расходы будущих периодов», это усложняет ее трансформацию в международную отчетность. Причем автоматически такому «запасу» нельзя найти соответствие с активами/расходами по правилам международного учета (в старой форме баланса именно в разделе «Запасы» была предусмотрена строка для отражения расходов будущих периодов). Требуется поднимать аналитику счета 97 и разбирать, что, куда и когда относить.

Поэтому приверженцы скорейшего перехода на МСФО ратуют за то, чтобы вообще удалить понятие «расходы будущих периодов» из всех нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, включая и План счетов.

Так что теперь в отчетности просто не должно быть строк, в которых отражается скопом масса разнородных сумм (если они, конечно, существенные). А существенность показателя надо определять самостоятельно (Пункт 3 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н), с учетом того, чтобы отчетность давала пользователям реальную информацию для оценки финансового положения организации и результатов ее деятельности (Пункт 11 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н).

Расходы будущих периодов в бухгалтерском учете сохранились. Эти расходы по-прежнему поименованы в нескольких положениях по бухгалтерскому учету.

Во-первых, механизм переноса затрат на будущее до сих пор предусмотрен ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Пункты 9, 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Это самое главное препятствие для устранения счета 97 из запаса бухгалтера. Переходящие затраты, имеющие отношение к получению доходов в будущем, оно по-прежнему предписывает обоснованно распределять между отчетными периодами (Пункт 19 ПБУ 10/99).

Примечание. Аналогичное правило есть и в налоговом учете. При расчете базы по налогу на прибыль расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от их оплаты (Пункт 1 ст. 272 НК РФ). И это для бухгалтера, которому нет особой нужды скрупулезно следовать правилам международного учета, - еще один серьезный аргумент за то, чтобы применять счет 97. Конечно, все в курсе, что бухучет и налоговый учет - это две самостоятельные системы. Но если в бухучете вы будете списывать расходы единовременно, а в налоговом - постепенно, то результат понятен всем: здравствуйте, разницы по ПБУ 18/02.

Во-вторых, упоминание расходов будущих периодов осталось в других нормативных актах по бухучету. Вот они:

- п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (Утверждено Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н);

- п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (Утверждено Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н);

- п. 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (Утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н);

- п. 16 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (Утверждены Приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н) (в этих Указаниях в качестве примера расходов будущих периодов приведены расходы на приобретение лицензии);

- План счетов бухучета и Инструкция по его применению (Утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Сейчас Министерство финансов сделал лишь первый шаг: заставил идентифицировать расходы будущих периодов при составлении бухгалтерской отчетности (разумеется, если сумма расхода/актива существенная). Теперь в балансе не должно быть существенных безликих сумм. Но пока речь не идет о том, чтобы ликвидировать счет 97 «Расходы будущих периодов». Да это и невозможно сделать сейчас - пока не отменен сам механизм переноса на будущее простых затрат (не связанных с приобретением амортизируемого имущества) (Пункт 19 ПБУ 10/99). И если в нормативных актах по бухучету предусмотрен перенос затрат на будущее, то и пользоваться им можно до тех пор, пока Минфин не приведет в порядок свои ПБУ и иные нормативные акты.

4.3 Изменения в бухгалтерском учете расходов будущих периодов

Не секрет, что далеко не все организации трепетно относятся к своей бухгалтерской отчетности. У многих небольших предприятий в числе пользователей отчетности часто - лишь налоговая инспекция и руководство (да и оно интересуется балансом чисто формально). Понятно, что у бухгалтеров таких организаций нет серьезного стимула для того, чтобы вести бухучет идеально. Штрафы за неправильное отражение операций, конечно, есть (Пункты 1 - 3 ст. 120 НК РФ, но они весьма незначительны. В итоге некоторые бухгалтеры решили вообще ничего не менять в порядке учета расходов будущих периодов - ведь это не такой принципиальный момент, как, например, лимит стоимости основных средств.

Некоторые нашли компромисс: оставить на счете 97 все так, как и было раньше (даже если это и не идеальный вариант учета), а чтобы правильно заполнить отчетность, существенные суммы затрат, числящихся в составе РБП, выделять и показывать в бухгалтерском балансе обособленно. А тем, кто хочет все же, чтобы бухгалтерский учет был организован должным образом надо вносить изменения в учетную политику. Чтобы очертить круг таких изменений, необходимо определиться, какие хозяйственные операции будут учитываться иначе, чем делалось это раньше. А для этого необходимо проинвентаризировать счет 97:

- то, что может быть смело названо **активами**, остается на счете 97. Каждому из таких активов надо дать конкретные названия и для каждой группы однородных активов лучше выделить субсчет на счете 97. Это облегчит заполнение бухотчетности;

- то, что подходит под понятие **расходов**, на счете 97 быть не должно. И в дальнейшем подобные затраты будут сразу признаваться при расчете финансового результата текущего периода (они будут учитываться в отчете о прибылях и убытках).

Если изменившиеся требования в бухучете затрагивают операции организации, необходимо вносить изменения в свою учетную политику. И действовать они должны с начала года.

4.4 Инвентаризация счета 97 «Расходы будущих периодов»

Рассмотрим наиболее часто встречающиеся операции, отражаемые бухгалтерами на счете 97 «Расходы будущих периодов (табл. 4.2). Разумеется, все это для тех, кто решил скорректировать свой бухучет и внести изменения в учетную политику.

Таблица 4.2 Наиболее часто встречающиеся операции по счету 97 «Расходы будущих периодов»

Активы/расходы, учитываемые ранее как РБП	Суть актива/расхода и порядок его учета	Строка в отчетности (подстрока - если сумма существенная)
1	2	3
Компьютерные программы, приобретенные для использования (не рассматриваем оплату периодических платежей и приобретение исключительных прав на программное обеспечение)	Это права пользования объектами интеллектуальной собственности (нематериальными активами - НМА). НМА, полученные в пользование, надо учитывать на забалансовом счете. Сумму фиксированного разового платежа за пользование НМА надо отражать как расходы будущих периодов и списывать в течение срока действия договора. К счету 97 можно открыть субсчет "Программное обеспечение"	Подстрока "Права пользования программным обеспечением": (или) строки 1170 "Прочие внеоборотные активы" разд. I баланса - если срок использования программы более 12 месяцев; (или) строки 1210 "Запасы" разд. II баланса - если срок использования программы менее 12 месяцев
а) у вас есть лицензионный договор (подписанный вами и правообладателем) или же сублицензионный договор	Разовый платеж за использование программы надо списывать: (или) в течение срока использования, указанного в договоре, - если он есть; (или) в течение 5 лет – если в договоре не указан срок	
б) у вас лишь "оберточная" ("упаковочная") лицензия. Это диск с программой, на упаковке которого указаны условия использования программы. Начало использования такого диска означает заключение с правообладателем договора присоединения	Если срок использования установлен, признаем расходы в течение этого срока. Но срок использования программы, как правило, не ограничен - ни условиями присоединения, ни Гражданским кодексом (правило о пятилетнем сроке здесь не применяется). Поэтому можно: (или) самостоятельно определить срок использования программы и распределять расходы между отчетными периодами (если стоимость программы существенна); (или) вспомнить требование о рациональности бухучета и списать стоимость программы (если она невелика) сразу на расходы в момент начала использования	

При расчете налога на прибыль (по мнению контролирующих органов) стоимость прав использования программного обеспечения надо признавать в течение срока действия лицензии или в течение 5 лет (если такого срока нет). Но есть решения судов, которые считают, что расходы на приобретение прав на использование ПО можно списать единовременно		
Разовые платежи по договорам страхования	Это типичный аванс, то есть дебиторская задолженность. Ведь условиями договоров предусматривается, что в случае их досрочного расторжения страховая компания должна вернуть часть страховых платежей (пропорциональную оставшемуся сроку действия договора). Расходы будут появляться постепенно - по мере истечения срока страхования. Страховки со счета 97 лучше убрать - их безболезненно можно перенести на счет 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами", заведя для них отдельный субсчет - к примеру, "Страховые платежи"	Формирует показатель по строке 1230 "Дебиторская задолженность" в разд. II баланса. В зависимости от срока задолженности ее можно отразить по двум разным подстрокам: - долгосрочная дебиторская задолженность (срок - более 12 месяцев); - краткосрочная дебиторская задолженность (срок - менее 12 месяцев)
В налоговом учете, если платежи по конкретному договору страхования можно учесть в расходах при расчете налога на прибыль, это надо делать так: (или) разовый платеж нужно признавать равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде; (или) периодические платежи - равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде		
Расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда	По сути это незавершенное производство (НЗП). Но их можно продолжать учитывать на счете 97, так как в ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" содержится прямая норма о том, что в составе расходов будущих периодов должны отражаться "расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами". лучше открыть субсчет 97- "Расходы на выполнение предстоящих работ по договорам строительного подряда"	Подстрока "Расходы на выполнение предстоящих работ по договорам строительного подряда" строки 1210 "Запасы" разд. II баланса

<p>Пусковые и подготовительные расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - при подготовительных работах в сезонных производствах; - при горно- подготовительных работах; - при освоении новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); - при подготовке и освоении производства новых видов продукции и новых технологий; - при рекультивации земель 	<p>По сути это НЗП. Расходы, связанные с подготовкой нового производства, по-прежнему можно учитывать как расходы будущих периодов на счет 97 "Расходы будущих периодов".</p> <p>Основание - общий принцип распределения расходов и то, что эти суммы учтутся в дальнейшем в себестоимости выпускаемой продукции. Кроме того, для учета в составе РБП материалов, отпущенных на пусковые и подготовительные работы, есть прямая норма.</p> <p>Для каждой группы таких расходов можно открыть отдельный субсчет</p>	<p>Можно предусмотреть подстроку к строке 1210 "Запасы" разд. II баланса для каждой группы таких расходов. К примеру: "Затраты на освоение природных ресурсов", "Затраты на освоение новых производств"</p>
<p>Отложенные расходы прошлых лет. К примеру: - лишь для избежания убытка в одном периоде часть обычных расходов "спрятана" на счет 97 как расход будущих периодов;</p> <ul style="list-style-type: none"> - отнесли убыток от продажи основного средства на счет 97 для его равномерного списания до истечения срока полезного использования ОС; - какие-то затраты списываются через счет 97 для сближения с налоговым учетом 	<p>Такие затраты не должны учитываться как РБП. Их надо списать. Вариантов списания несколько:</p> <ul style="list-style-type: none"> (или) как расходы текущего периода; (или) как несвоевременно учтенные ранее расходы, то есть вы признаете свою ошибку: (если) сумма существенная - исправлять ошибку надо используя счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (и надо сделать ретроспективный пересчет); (если) сумма несущественная - списываем на счет 91 	<p>(если) расходы признаем текущим периодом как прочие -отражаем их по строке 2350 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках;(если) вы списываете расходы со счета 97 в ходе исправления существенной ошибки прошлых лет - надо заполнить разд. 2 "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок" Отчета об изменениях капитала</p>
<p>Расходы на ремонт основных средств</p>	<p>Затраты на ремонт основных средств надо признавать в текущих расходах.</p> <p>Никакого отношения к следующим отчетным периодам они не имеют. Ни одно ПБУ прямо не подтверждает возможность учета расходов на ремонт в качестве РБП.</p> <p>Недописанные суммы можно учесть в текущих расходах сразу. С 01.01.2011 не должно быть и ре-</p>	<p>В зависимости от характера использования ОС в Отчете о прибылях и убытках списанные суммы расходов попадут: (или) в строку 2120 "Себестоимость продаж"; (или) в строку 2220 "Управленческие расходы"</p>

	зервов на ремонт ОС	
--	---------------------	--

<p>Часть отпускных, приходящихся на следующий месяц</p>	<p>Выплаченные отпускные надо признавать сразу. Ведь сумма расхода определена, она обоснованна, и выплата ее регулируется Трудовым кодексом. Кроме того, по правилам нового ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (оно не распространяется на малые предприятия) отпускные надо списывать за счет оценочного обязательства на оплату отпускных, учитываемого на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Следовательно, со счета 97 отпускные надо списать на текущие расходы</p>	<p>В зависимости от подразделения, где трудятся ушедшие в отпуск работники, в Отчете о прибылях и убытках списанные суммы расходов попадут: (или) в строку 2120 "Себестоимость продаж"; (или) в строку 2210 "Коммерческие расходы"; (или) в строку 2220 "Управленческие расходы"</p>
<p>Минфин рекомендует в налоговом учете делить переходящие суммы отпускных между двумя месяцами. Поэтому, используя счет 97, бухгалтеры сближают бухгалтерский учет с налоговым. В противовес тому, что под отпускные надо создавать резерв, некоторые бухгалтеры уже заявляют, что ПБУ 8/2010 никакого отношения к отпускным иметь не может. Ведь по правилам ПБУ 8/2010 оно не может применяться к договорам, по которым не выполнены все обязательства сторон. А трудовые договоры, на основе которых считаются отпускные, как раз подходят под это определение. Тем самым бухгалтеры считают, что они нашли лазейку для того, чтобы не создавать оценочное обязательство по отпускам. Однако специалисты Минфина против такого подхода и настаивают на том, что в бухучете надо отражать оценочное обязательство на выплату отпускных (см. разъяснения И.Р. Сухарева на с. 32 в журнале "Главная книга", 2011, № 7). К тому же есть проект следующего нового ПБУ "Учет вознаграждений работникам". И в нем четко прописано, как надо создавать оценочное обязательство (то есть резерв на оплату отпусков) и когда</p>		
<p>Взносы в саморегулируемые организации (СРО)</p>	<p>Членство в СРО бессрочное, передать его другому (продать) нельзя. Уплата взносов в компенсационный фонд (несмотря на довольно внушительный размер - от 300 тыс. до 30 млн руб.) вполне подходит под определение расходов</p>	<p>(если) расходы признаем текущим периодом: (или) как прочие - отражаем их по строке 2350 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках; (или) как обычные производственные расходы - отражаем по строке 2120 "Себестоимость продаж" Отчета о прибылях и убытках; (если) вы списываете расходы со счета 97 в ходе исправления существенной ошибки прошлых лет - надо заполнить разд. 2 "Корректировки в связи с изменением учетной</p>

		политики и исправлением ошибок" Отчета об изменениях капитала
По мнению Минфина России, при расчете налога на прибыль расходы на уплату взносов в СРО можно и нужно учитывать одновременно		
Расходы на получение лицензии на тот или иной вид деятельности	У лицензии есть срок действия, но продать ее кому-то другому нельзя. Так что это - расход. К тому же в большинстве случаев стоимость лицензии состоит из одной лишь уплаченной при ее получении госпошлины, и часто ее сумма - всего 2600 руб. Так что растягивать на несколько лет стоимость лицензии смысла нет - только усложните себе жизнь и прибавите работы	(если) расходы признаем текущим периодом: (или) как прочие - отражаем их по строке 2350 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках; (или) как обычные производственные расходы - отражаем по строке 2120 "Себестоимость продаж" Отчета о прибылях и убытках; (если) вы списываете расходы со счета 97 в ходе исправления существенной ошибки прошлых лет - надо заполнить разд. 2 "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок" Отчета об изменениях капитала
<p>Если же лицензия дорогая и стоит несколько миллионов рублей (скажем, госпошлина за лицензию на производство этилового спирта, которая обойдется в 6 млн. руб.), то вы вполне можете вспомнить, что такие затраты упоминаются в одном нормативном акте в качестве РБП. И тогда, если вы будете списывать их равномерно, к вам не должно быть претензий со стороны проверяющих (ведь вы руководствовались действующим ПБУ).</p> <p>При признании стоимости лицензий в налоговом учете есть две точки зрения (причем обе они подкрепляются письмами Минфина). Учитывая серьезные аргументы, приводимые Минфином в защиту единовременного признания стоимости лицензий в налоговых расходах, можно руководствоваться именно ими.</p>		

4.5 Новые правила отражения отпускных в учете

Раньше при учете отпускных использовали счет 97

В прошлом году и ранее большинство компаний учитывало отпускные в текущих расходах того месяца, в котором они были начислены. Если же часть отпуска приходилась на следующий месяц, соответствующую сумму отпускных показывали по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов». Когда следующий месяц наступал, «переходящую» величину списывали со счета 97 на текущие затраты.

Многие специалисты и раньше полагали, что подобный вариант учета отпускных не совсем корректен. Действительно, из инструкции по применению плана счетов* не следует, что отпускные, приходящиеся на другой месяц, являются расходами будущих периодов (сокращенно РБП). Однако популярные бухгалтерские программы использовали именно счет 97, и организации из года в год показывали «переходящие» отпуска как РБП.

Теперь «переходящие» отпускные нельзя относить на РБП

Начиная с 2011 года ситуация в корне изменилась, и тому есть две причины.

Первая — это поправки в пункт 65 Положения по бухгалтерскому учету. Согласно им затраты, относящиеся к будущим периодам, нужно списывать в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида. Отсюда можно сделать вывод, что счет 97 не предназначен для всех без исключения величин, которые нельзя включить в текущие расходы. В частности, на РБП не следует относить «переходящие» отпускные.

Вторая причина — это появление ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Исходя из его содержания отпускные, которые еще не начислены, но которые, скорее всего, будут выданы в этом году, представляют собой оценочное обязательство. И его необходимо отразить в учете как резерв предстоящих расходов. Такая схема учета не предполагает, что счет 97 так или иначе задействован при отражении отпускных. (Подробнее о ПБУ 8/2010 и его примени см. «Когда и как применять новое ПБУ об условных и оценочных обязательствах и условных активах»).

«Идеальный» алгоритм расчета резерва предстоящих расходов

Каким образом нужно отражать отпускные по новым правилам? В идеале бухгалтер должен ежемесячно вычислять, какую сумму отпускных условно заработал каждый сотрудник компании. Если отпуск работника составляет 28 календарных дней, то искомая сумма равна произведению среднего дневного заработка на 2,33 дня (28 дней : 12 месяцев). Данную величину необходимо отра-

зять по дебету «затратного» счета (обычно это счета 20, 21, 26 и 44) и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Затем, когда сотрудник уйдет отдыхать и получит отпускные, резерв следует списать.

Пример. Андрей Федоров работает в торговой компании «Глобус». Начиная с января 2011 года, бухгалтер каждый месяц включает в резерв предстоящих расходов сумму, которую Федоров должен получить, уходя в отпуск.

Средний дневной заработок Федорова в каждом месяце 2011 года составляет 1 500 руб. Получается, что ежемесячная величина резерва равна 3 495 руб. ($1\,500 \text{ руб.} \cdot 2,33 \text{ дн.}$).

Каждый месяц бухгалтер делает проводку:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 96 - 3 495 руб. сформирован резерв предстоящих расходов по отпускным работника Федорова.

За 10 месяцев (с января по октябрь) величина резерва по отпускным Федорова достигла 34 950 руб. ($3\,495 \text{ руб.} \cdot 10 \text{ мес.}$).

С 1 ноября 2011 года Федоров ушел в отпуск на 14 календарных дней.

Сумма отпускных составила 21 000 руб. ($1\,500 \text{ руб.} \cdot 14 \text{ дн.}$).

Бухгалтер сделал проводку:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 70 - 21 000 руб. - отпускные работника Федорова выданы за счет резерва предстоящих расходов

*На практике резерв по отпускным можно рассчитать
приблизительно*

К сожалению, точно вычислить величину резерва по каждому работнику практически невозможно. Во-первых, это потребует от бухгалтера невероятных усилий и займет много времени. Во-вторых, сумма денег, которую человек фактически получит перед отпуском, скорее всего будет отличаться от резервной по причине незапланированных премий, больничных и т.д.

На наш взгляд совсем не обязательно создавать резерв по каждому сотруднику и стремиться во что бы то ни стало «угадать» точную сумму будущих отпускных. Достаточно определить приблизительный размер резерва, причем аналитику допустимо вести не по работникам, а по отделам, секторам и пр.

Пример. В учетной политике производственной организации закреплено, что в резерв предстоящих расходов по отпускным включаются приблизительные значения, а аналитика ведется в разрезе отделов. Также в учетной политике прописана методика, по которой рассчитываются суммы, формирующие резерв.

Согласно методике в конце каждого месяца бухгалтер берет фонд заработной платы отдела, делит на количество календарных дней данного месяца и умножает на 2,33 дня.

В январе 2011 года фонд заработной платы отдела сборки составил 300 000 руб.

Бухгалтер создал проводку

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 96 - 22 548 руб.(300 000 руб. : 31 дн. * 2,33 дн.) — сформирован резерв предстоящих расходов по отпускным по отделу сборки за январь 2011 года.

Если окажется, что фактическая величина отпускных превышает резерв, дебетовое сальдо по счету 96 показывать не нужно. Вместо этого следует сделать две проводки. Первую — по дебету счета 96 и кредиту счета 70 на сумму резерва. Вторую — по дебету «затратного» счета и кредиту счета 70 на сумму превышения.

Если же фактическая сумма отпускных окажется меньше резерва, то разницу списывать не нужно. При этом на счете 96 останется кредитовое сальдо, которое будет уменьшаться по мере выплаты денег на отдых. Вывести в ноль кредитовый остаток потребуется только перед закрытием, либо перед реорганизацией компании. Для этого неизрасходованный резерв надо отнести на прочие доходы, то есть провести по кредиту счета 91.

Что делать, если в 2011 году резерв по отпускным не формировался

Далеко не все организации в течение этого года формировали резерв предстоящих расходов по отпускным. Чтобы исправить ситуацию, таким компаниям придется создать резерв по состоянию на 31 декабря.

Величина резерва будет равна (или приблизительно равна) сумме отпускных из расчета дней отдыха, заработанных, но не израсходованных всеми сотрудниками. Другими словами, это некий эквивалент компенсации, которую работодателю пришлось бы выплатить, если бы все работники со следующего года уволились.

В заключение добавим, что Минфин России планирует утвердить новое ПБУ по учету вознаграждений персонала. В проекте этого документа также предусмотрено создание резервов по отпускным. Таким образом, в ближайшее время изложенные выше правила учета отпускных, скорее всего, не будут отменены.

4.6 Резюме

Можно ли использовать счет 97?

Ответ очевидно положительный. Во-первых, счет 97 не исчез из плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. А в инструкции по его применению по-прежнему говорится, что счет 97 предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. Во-вторых, никто не отменял принципа, закрепленного в пункте 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Этот принцип гласит: расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. В-третьих, в этом году, как и раньше, предприятия должны обоснованно рас-

пределять затраты между отчетными периодами и учитывать связь между доходами и издержками. Об этом сказано в пункте 19 ПБУ 10/99. Таким образом, и сами РБП, и предназначенный для них счет 97 по-прежнему актуальны.

Нужно ли показывать РБП только в случаях, прямо предусмотренных нормативами?

Существует мнение, что начиная с этого года счет 97 можно применять только в определенных случаях, перечень которых строго ограничен. Если быть совсем точными, то их всего два, и о каждом прямо говорится в нормативном акте по бухучету. Первый случай – это затраты, произведенные в рамках договора строительного подряда, и связанные с предстоящими работами. Такие издержки нужно расценивать, как расходы будущих периодов (п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»). Второй случай – это получение нематериальных активов, исключительные права на которые остались за продавцом (лицензиаром). Получатель (он же лицензиат) должен отразить разовый платеж за право пользования объектом НМА в составе расходов будущих периодов и списывать в течение срока действия соответствующего договора (п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»). Некоторые специалисты полагают, что никакие другие издержки нельзя классифицировать как РБП. К слову, подобное мнение высказывали и сами чиновники. Но их комментарии носят неофициальный характер, и мы возьмем на себя смелость с ними поспорить. На наш взгляд, список ситуаций, когда допустимо использовать счет 97, не исчерпывается вышеприведенными случаями. На самом деле он значительно шире, и туда входят суммы, которые невозможно соотнести только с текущим периодом.

Пример. В июне компания оплатила стоимость рекламного ролика, который будет показан по центральному телевидению в течение июня, июля, августа и сентября. Если бухгалтер спишет всю сумму на затраты июня, он нарушит принцип равномерности распределения затрат и не учтет связь между доходами и расходами. Действительно, эффект от рекламы будет тем выше, чем дольше ролик будет транслироваться по ТВ. Следовательно, увеличения продаж нужно ожидать не в июне, а позже – скорее всего, в августе и сентябре. По этой причине стоимость ролика, целиком отраженная в расходах июня, исказит бухгалтерность. Чтобы достоверно отразить ситуацию, бухгалтер должен провести стоимость рекламы как расходы будущих периодов. затем, в течение периода с июня по сентябрь, списывать их в затраты

Какие суммы нельзя показывать по счету 97?

С этого года в расходы будущих периодов нельзя включать авансы и предоплаты, то есть суммы, которые по условиям договора могут быть возвращены (полностью или частично). Такие условия обычно предусмотрены в договорах страхования, при оформлении подписки на газеты и журналы и пр. Объяснение

простое: выданные авансы по своей сути не являются расходами. Предоплата, перечисленная поставщику, означает лишь то, что у организации появилась дебиторская задолженность. Поэтому отражать ее следует на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Если же из договора следует, что предприятие ни при каких обстоятельствах не сможет получить обратно перечисленные деньги, то такие суммы допустимо провести как РБП. Это относится, в числе прочего, к платежам за лицензии, патенты и т.д.

Можно ли списать на РБП отпуск, переходящий на следующий месяц?

Особенно много сложностей вызывает у бухгалтеров учет отпускных в ситуации, когда отдых начинается в одном месяце, а заканчивается в другом (при том, что компания не создавала резерв предстоящих расходов). В прошлом году и ранее часть, приходящуюся на будущий период, отражали как РБП. Затем, когда этот период наступал, отпускные списывали в расходы. Можно ли и в этом году применить старый алгоритм учета? Многие специалисты полагают, что нельзя. В частности, разработчики популярной бухгалтерской программы внесли изменения, и теперь вся сумма отпускных автоматом относится на текущие издержки (счета 20, 23, 25, 26 и 44). Отпускные за следующий месяц корректнее по-прежнему отражать в составе РБП. Но, учитывая, что «переходящие» отпуска случаются не так часто, и суммы по ним, скорее всего, будут небольшими, единовременное списание в расходы вряд ли можно назвать серьезным нарушением.

Как поступить с остатками по счету 97 на начало 2011 года?

По результатам инвентаризации, проведенной на начало этого года, бухгалтер должен проанализировать каждую величину на счете 97. Вполне вероятно, там обнаружатся выданные авансы, либо суммы, попавшие сюда по ошибке. От них нужно избавиться, то есть перенести на другие счета: предоплату – на счета 60 и 76, ошибочные величины – на те счета, где им полагалось быть изначально. В итоге на счете РБП останутся лишь затраты, которые относятся к нескольким отчетным периодам и которые не будут возвращены на расчетный счет или в кассу компании.

В какие строки баланса поместить РБП?

В старой форме баланса расходы будущих периодов показывали в специальной строке раздела «Оборотные активы» в составе запасов. В новом бланке (утв. приказом Минфина России от 02.07.10 № 66н), отдельная строка для РБП не предусмотрена. Но организациям дано право самостоятельно устанавливать детализацию показателей. Как следствие, компания может ввести в форму баланса строку «Расходы будущих периодов» и отражать в ней существенные

суммы РБП. Если же величины несущественны, можно показывать их в составе запасов без дополнительной расшифровки. Что касается сумм, которые раньше значились по счету 97, но в этом году отнесены на счета 60 и 76, то их следует показать в балансе как дебиторскую задолженность

5. Нормирование расходов в бухгалтерском учете

Налоговый кодекс РФ предусматривает специальные правила учета процентов по долговым обязательствам. Списывать их можно только в пределах нормативов (ст. 269 кодекса). При этом перечень долговых обязательств открытый. Это вынуждает списывать в пределах лимита не только проценты, но и другие платежи в пользу банков. Однако нормировать надо лишь проценты, которые рассчитываются исходя из времени пользования заемными средствами (подп. 2 п. 1 ст. 265 кодекса).

Таблица 5.1– Нормируемые расходы по правилам статьи 269 Налогового кодекса РФ

Вид расхода	Основание не отнесение к процентам по долговым обязательствам	Позиция администрующих органов	Рекомендации по расходам
1	2	3	4
Комиссии банка по разовым кредитам, а также по кредитной линии	Комиссии представляют собой плату за услуги банка	Расходы в виде комиссий банка можно учесть без ограничений	Расходы по комиссиям, которые выражены в процентах и уплачиваются периодически, лучше нормировать
Плата за банковскую гарантию	Банковская гарантия — это способ обеспечения обязательства компании	Судебная практика пока не сложилась	Организация может отнести комиссию на расходы в полном объеме исходя из письма Минфина России от 11 января 2011 г. № 03-03-06/1/4
Комиссии по аккредитиву	Аккредитив — это форма безналичных расчетов		Расходы безопаснее нормировать
Плата по договору факторинга	По договору факторинга компания получает не заем, а средства за уступку долгов покупателей	К комиссиям по договору факторинга правила статьи 269 Налогового кодекса РФ применять не нужно	Расходы лучше нормировать. Но если они значительны, позицию контролеров можно оспорить

1	2	3	4
Санкции по договору с контрагентом в виде процентов за пользование чужими денежными средствами	Данные проценты являются санкцией по договору, а не платой за заемные средства	Проценты за пользование чужими денежными средствами не нужно смешивать с процентами по займам	Если проценты превышают размер норматива, есть два варианта. Первый - выполнить требования налоговиков и учесть расходы в пределах норм. Второй - отражать их полностью ссылаясь на позицию ВАС РФ

Как правило, по кредитному договору дополнительно к процентам приходится платить комиссию за ведение ссудного счета.

Если данная комиссия определена в фиксированной сумме, контролеры позволяют учесть ее в расходах без ограничений. А вот когда плата по ссудному счету рассчитывается в процентах, отнести ее на затраты можно только в пределах норматива. То есть в размере став рефинансирования, умноженной на 1,8 для рублевых кредитов или на 0,8 - для валютных займов. Такая позиция ревизоров приведена в письме Минфина России от 16 февраля 2011 г. № 03-07-08/43.

На практике комиссию за ведение ссудного счета банки рассчитывают именно в процентах от остатка задолженности по кредиту. Поэтому, прежде чем списать комиссию на расходы, необходимо проверить, не превышен ли норматив. Его требуют рассчитывать с учетом всех расходов по кредиту. То есть предельный размер затрат, которые организация может отразить в налоговом учете, нужно определять исходя из совокупности процентов за кредит и комиссии за сопровождение ссудного счета.

Пример. Как определить норматив расходов по кредиту с учетом комиссии банка.

ООО «Заемщик» в октябре 2011 года получило в банке кредит в рублях. Размер процентов 11 процентов годовых и рассчитывается от непогашенной суммы кредита. Кроме того ООО «Заемщик» платит банку комиссию за ведение ссудного счета - 5,5 процента годовых от остатка задолженности по кредиту. Ставка рефинансирования в октябре равна 8,25 процента годовых.

Норматив расходов по кредиту составит 14,85 процента годовых (8,25 x 1,8). Фактический размер расходов ООО «Заемщик» по кредиту равен 16,5 процента годовых (11 + 5,5). Поэтому бухгалтер может учесть при расчете налога на прибыль только расходы в пределах 14,85 процента годовых.

Есть и другой вариант - отстаивать право учесть комиссию полностью, ссылаясь на позицию судей. Они считают, что данный расход является оплатой услуг банка. Ведь четкого списка банковских услуг, плату за которые можно

списать в налоговом учете, нет. Значит, комиссию можно учесть в полном объеме (подл. 25 п. 1 ст. 264, подп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Налоговый кодекс РФ требует нормировать проценты по долговым обязательствам. К таковым относятся:

- 1) денежные кредиты;
- 2) товарные и коммерческие кредиты;
- 3) займы;
- 4) ценные бумаги (облигации и векселя);
- 5) другие заимствования.

Об этом сказано в подпункте 2 пункта 1 статьи 265 и статье 269 Налогового кодекса РФ.

Таблица 5.2 – Отражение в расходах банковских комиссии по кредитам с учетом позиции контролеров

В процентах	В твердой сумме
Комиссию лучше относить на расходы в пределах норматива, установленного статьей 269 Налогового кодекса РФ	Размер всех фиксированных комиссий по договору значителен (сопоставим с суммой процентов за кредит)
Налоговики могут переквалифицировать комиссии в проценты по кредиту. Поэтому их безопаснее нормировать	Комиссии можно учесть в расходах без ограничений

Открывая кредитную линию, банк позволяет организации брать в течение определенного периода средства транша в пределах лимита. Обычно комиссия при этом - это плата за открытие кредитной линии, ее рассчитывают в процентах от лимита. А также за пользование кредитной линией – в процентах от суммы невыбранного лимита. Банк может взимать плату и за выдачу транша в процентах от его суммы.

Как видим, эти комиссии организация в основном платит единовременно. И размер их не зависит от срока, в течение которого организация пользуется кредитом. Но контролеры считают, что такие расходы нужно нормировать (письмо Минфина России от 18 марта 2011 г. № 03-03-06/1/145). Но суд выступает на стороне организаций (постановление ФАС Поволжского округа от 28 июня 2011 г. по делу № А55-19305/2010).

Итак, все расходы по кредитной линии, которые выражены в процентах, нужно суммировать. И проверить, вписывается ли этот суммарный расход в норматив.

ФНС могут придраться и к комиссиям в твердой сумме, если они значительны или даже сопоставимы с процентами по кредиту. Инспекторы решат, что это скрытые проценты. Поэтому, рекомендуется и эти расходы включить в расчет норматива (когда они существенны по размеру).

Также организации обращаются в банк с просьбой гарантировать их обязательства перед контрагентами. В таком случае банк обязуется погасить долг перед кредитором, если он того потребует.

За выдачу гарантии банк берет комиссию. Если она фиксированна, ее можно списать на расходы в полном объеме. Но банк устанавливает размер комиссии в процентах от суммы гарантии. Такую плату считают процентами по долговым обязательствам. И нормируются они по правилам статьи 269 Налогового кодекса РФ (письмо Минфина России от 16 января 2008 г. № 03-03-06/1/7).

В 2011 году ситуация изменилась. Было выпущено письмо, в котором разрешено списывать комиссию по банковской гарантии. Речь идет о письме Минфина России от 11 января 2011 г. № 03-03-06/1/4. Но не исключено, что местные ФНС будут придерживаться прежнего подхода. Тогда организация может сослаться на свежее письмо Минфина.

По долгосрочным сделкам организация берет гарантию на весь период действия договора. Например, когда подрядчик обеспечивает свое обязательство построить объект. В таких случаях комиссию за гарантию нужно учитывать равномерно в течение срока, на который она приобретена. Об этом сказано в том же письме Минфина России. Приравнять к процентам по займам можно также плату за поручительство (ст. 361 Гражданского кодекса РФ).

Если предприятие решило взять кредит, а поручителем выступила другая организация. За это предприятие платит ей вознаграждение в процентах от суммы кредита. Эти расходы тоже безопаснее нормировать по правилам статьи 269 кодекса.

Аккредитив относится к одной из форм безналичных расчетов (ст. 867 Гражданского кодекса РФ). Используя аккредитив, предприятие платит комиссию за его открытие и обслуживание. Здесь подход контроля такой же, как по комиссиям в рамках кредитов (письмо Минфина России от 18 июня 2009 г. № 03-03-06/1/408). Поэтому если плата выражена в процентах от суммы аккредитива, ее можно списать на расходы в пределах норматива.

По договору факторинга организация уступает банку дебиторскую задолженность (ст. 824 Гражданского кодекса РФ). Банк за свои услуги взимает комиссию и фиксированный сбор за обработку каждого долга. Комиссию, которая выражена в процентах, нужно нормировать (письмо Минфин России от 13 мая 2009 г. К, 03-07-11/136). Но, суд считает, что к договорам факторинга статью 269 кодекса применяют не нужно (Постановление ФАС Уральского окру от 8 апреля 2011 г. № Ф09-1720/11-СЗ).

Еще один вид затрат, которые пытаются ограничить в размере, - это проценты за пользование чужими средствами (ст. 395 Гражданского кодекса РФ). Контрагент может потребовать такие проценты с предприятия, если она вовремя не оплатит товар. Исходя из того, что этот вид ответственности называете процентами, контролеры приравнивали его к плате по займам (письмо Минфина России от 14 сентября 2009 г. Хс 03-03-06/1/580).

Данные проценты обычно начисляются по ставке рефинансирования. Поэтому они впишутся в норматив. Но возможно, что договором установлен раз-

мер процентов выше норматива. Эти проценты являются санкцией по договору. Поэтому их можно учесть в расходах полностью. Здесь можно сослаться на пункт 4 постановления Пленума Верховного суда РФ № 13, Пленума ВАС РФ № 14 от 8 октября 1998 года. В нем сказано, что проценты по статье 395 кодекса по своей природе отличаются от процентов по займу.

6. Учетная политика организации на 2012 год

6.1 Общая характеристика изменений

Если организация меняет свою учетную политику, об этом обязательно надо упомянуть в пояснительной записке к отчетности (п. 24 ПБУ 1/2008). Там же нужно раскрыть информацию о существовании изменений и их последствиях.

Когда изменения в учетную политику вносят в течение года, их, отражают в записке к отчету за тот же год. Но если, организация меняет политику на следующий год, тогда сообщить об этом надо в пояснительной записке к текущей отчетности (п. 25 ПБУ 1/2008). То есть, меняя политику с 2012 года, раскрывается этот факт в записке к балансу за 2011 год.

На основании пункта 5 ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26и) активы стоимостью не более 40 000 руб. за единицу, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 ПБУ 6/01, отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Еще в начале прошлого года увеличилась до 40 000 руб. стоимость материальных активов, которые хотя и соответствуют критериям основного средства, но могут быть отражены в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01).

Это изменение, внесенное приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н, начало действовать с 1 января прошлого года.

Что нужно указать в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, изменив учетную политику:

1. В чем причина изменения учетной политики и содержание этих изменений.

2. В каком порядке отражаются последствия изменений, внесенных в учетную политику.

3. Суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики по каждой статье бухгалтерской отчетности.

4. Суммы корректировок, которые относятся к периодам, предшествующим отчетному, если изменения политики должны отражаться ретроспективно на основании пункта 15 ПБУ 1/2008.

Переоценку основных средств и нематериальных активов нужно делать на 31 декабря отчетного года.

Ежегодно на конец отчетного года осуществлять переоценку объектов основных средств на основании пункта 15 ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) по следующим однородным группам:

- здания и сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.

Ежегодно на конец отчетного года осуществлять переоценку нематериальных активов на основании пункта 17 ПБУ 14/2007 (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153) по следующим однородным группам:

- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- секреты производства «ноу-хау»;
- товарные знаки и знаки обслуживания.

Допустим, лимит стоимости основных средств в бухучете останется прежним, скажем 20 000 руб. Нарушением это не является, только ведет к расхождениям в бухгалтерском и налоговом учете. Ведь по Налоговому кодексу РФ основных средств дешевле 40 000 руб. не бывает (п. 1 ст. 257 кодекса).

Еще одно важное изменение было внесено в ПБУ 6/01, а также ПБУ 14/2007. Оно касается порядка переоценки основных средств и нематериальных активов компании. Право на такую переоценку предусмотрено в пункте 15 ПБУ 6/01 и пункте 17 ПБУ 14/2007. Если организация пользуется этим правом, об этом нужно упомянуть в учетной политике.

Ранее результаты переоценки отражались на начало отчетного года. То есть после этой процедуры показатели отчетности по внеоборотным активам на 31 декабря и 1 января могли различаться.

Согласно правкам, внесенным приказом Минфина России № 186н и вступившим в силу с 2011 года, переоценку надо проводить на конец отчетного года. И если эта процедура предусмотрена в учетной политике, в документ нужно внести соответствующие коррективы (сделать это надо задним числом, за 2011 год).

Если в прошлом году не проведена переоценка на 1 января 2011 года - это не ошибка. Минфин России в письме от 25 октября 2011 г. № 03-05-05-01/84 разъяснил, что фактически 2011 год стал переходным, и переоценку в нем делают дважды — на 1 января и на 31 декабря.

Следующий основной момент, который необходимо разъяснить в учетной политике за 2012 г. – это резервы по сомнительным долгам. Сомнительным долгом следует признавать любую задолженность перед организацией в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Также считать

сомнительной дебиторскую задолженность, если организация располагает сведениями о том, что взыскать ее нереально, но при этом отсутствуют документальные основания для списания такого долга.

Отчисления в резерв сомнительных долгов производится по каждому сомнительному долгу по окончании каждого квартала. Размер резерва по сомнительным долгам не ограничен. Средства резерва используются на погашение долгов, признанных безнадежными по квалификации пункта 2 статьи 266 Налогового кодекса РФ. Неиспользованные по итогам квартала суммы резерва учитываются при формировании соответствующего резерва в следующем квартале.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 №167н) создавать резерв по оценочным обязательствам необходимо в виде предстоящих расходов на оплату отпусков сотрудников. Резерв определяется на начало каждого квартала в размере общих затрат на оплату отпусков сотрудников в соответствующем квартале прошлого года. Средства резерва используются на погашение затрат на текущую оплату отпусков сотрудников. Не использованные по итогам квартала суммы резерва учитываются при формировании резерва в следующем квартале. С 2011 года резерв по сомнительным долгам должны формировать абсолютно все организации.

Возможно, до 2011 года организации создавали резервы предстоящих расходов на основании пункта 69 Методических указаний по учету основных средств и пункта 72 Положения по ведению бухгалтерского учета (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). Это могли быть резервы под будущие выплаты персоналу, на ремонт основных средств, на покрытие непредвиденных затрат и им подобные.

С 2011 года пункт 69 Методических указаний и пункт 72 Положения утратили силу, поэтому организация больше не может по своему усмотрению создавать резервы предстоящих расходов на основании этих пунктов. Значит, в 2011 году из учетной политики упоминание о них нужно удалить. Но в соответствии с новыми требованиями некоторые резервы стали обязательными.

Во-первых, это относится к резервам по сомнительным долгам. С прошлого года его должны формировать абсолютно все организации на основании обновленного пункта 70 Положения по ведению бухучета. И в учетной политике должен быть закреплен порядок его создания.

Во-вторых, все компании должны создать резерв на оплату отпускных своих работников. Дело в том, что такие выплаты частный случай оценочного обязательства. А резервы под них необходимо создавать в соответствии с ПБУ 8/2010, действующим также с прошлого года.

Если учетная политика организации предусматривала отражение доходов будущих периодов в соответствии с пунктом 81 Положения по ведению бухучета, документ нужно откорректировать, так как этот пункт утратил силу с 2011 года. Теперь в бухгалтерском учете доходы будущих периодов могут существовать только в виде целевого финансирования со стороны государства (п. 9 и п. 20 ПБУ 13/2000) и безвозмездно полученных основных средств (п. 29 Методических указаний по учету основных средств). В составе доходов будущих

периодов компании-лизингодатели могут учитывать разницу между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, которое числится на балансе лизингополучателя (п. 4 Указаний, утвержденных приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15).

С прошлого года организации не могут самостоятельно определять, что относится к расходам будущих периодов и в каком порядке их списывать. Измененный пункт 65 Положения требует вести учет расходов будущих периодов строго в соответствии с нормативными актами по бухучету. В качестве примера можно привести единовременный платеж за пользование компьютерной программой. О том, что это именно расход будущих периодов, указано в пункте 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Если учетная политика не отвечает вышеописанным требованиям к резервам предстоящих расходов, доходам и расходам будущих периодов, это является учетной ошибкой. Если, на основании такой политики учет велся весь 2011 год, тогда придется исправлять ошибки и пересчитывать прошлогодний баланс в начале 2012 года. До тех пор пока годовой баланс не подписан, результаты исправлений нужно отражать корректировочными записями за декабрь 2011 года (п. 6 ИВУ 22/2010).

6.2 Учетная политика «упрощенщика» в 2012 году

Если организация на упрощенной системе ведет бухгалтерский учет в полном объеме, она формирует свою учетную политику согласно требованиям ПБУ 1/2008. Однако пока «упрощенщикам» можно отказаться от этой обязанности на основании пункта 3 статьи 4 ныне действующего закона «О бухгалтерском учете» и регламентировать учет только основных средств и нематериальных активов. Но с 2013 года вступит в силу новый Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, который прямо обязывает коммерческие организации, включая «упрощенщиков» вести бухучет и сдавать бухгалтерскую отчетность. Поэтому уже в 2012 году необходимо разработать порядок и методы учета, которые будут использоваться с 2013 года.

Опубликован приказ Минфина России от 5 октября 2011 г. № 124н, который внес правки в формы бухгалтерской отчетности. Форма отчета о движении денежных средств фактически представлена в новой редакции. В этом документе изменились наименования многих строк, и были добавлены новые.

Организация может по своему усмотрению определять детализацию по статьям бухгалтерской отчетности. Это позволяет пункт 3 приказа Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Если учетная политика предусматривала такую детализацию, необходимо проверить, соответствует ли ее нынешняя редакция обновленным формам отчетности.

На основании пункта 4 статьи 170 в налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины сово-

купных расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав) все суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг, имущественных прав) в указанном налоговом периоде, принимать к вычету в порядке, предусмотренном статьей 172 Налогового кодекса РФ. Например, если, у организации есть операции как облагаемые НДС, так и не подпадающие под этот налог. При этом в учетной политике сказано: на основании пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ организация пользуется правом принимать к вычету «входной» НДС в полном объеме.

«Входной» налог по товарам нужно разделять в зависимости от того, облагаются или не облагаются в последствии этим налогом операции по реализации. Но если по итогам квартала доля расходов на товары, реализация которых не облагается НДС, не превышает 5 процентов от общих затрат, то «входной» налог можно принять к вычету полностью.

Если организация на основании статьи 170 кодекса вела отдельный учет расходов только лишь во избежание споров с инспекторами, после внесенных правок у нее появилась возможность исправить ситуацию. Поскольку это изменение вступило в силу с 1 октября 2011 года, обновить раздел учетной политики, посвященный отдельному учету, можно было в 2011 году.

Новая редакция статьи 262 Налогового кодекса РФ, действующая с 2012 года, сделала список расходов на НИОКР закрытым. Изменен и порядок признания этих расходов. Например, если по результатам НИОКР у организации не возникает нематериального актива, то средства, истраченные на работы и исследования, признают сразу в прочих расходах. Все эти расходы можно учесть вне зависимости от результата. То есть даже если работы и исследования признаны неудачными.

С 2012 года начала действовать новая статья 267.2 Налогового кодекса РФ, регламентирующая порядок создания резерва под расходы на НИОКР. Ею могут с выгодой воспользоваться те предприятия, у которых исследования длятся годами. Ведь, создав резерв, затраты в виде отчислений в него можно принимать к учету сразу, не дожидаясь, когда работы и исследования будут закончены.

О том, как вести учет расходов на НИОКР, сказано в другой новой статье Налогового кодекса — 332.1. Если у организации есть или планируются такие затраты, то раздел учетной политики, посвященный НИОКР, не должен противоречить новой статье.

Порядок уплаты авансов по налогу на прибыль обязательно необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

На основании пункта 3 статьи 286 Налогового кодекса РФ начиная с 2012 года необходимо уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально по итогам. По окончании каждого квартала производится расчет средних квартальных доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ. Если за последние четыре квартала указанные доходы превысят в среднем 10 млн. руб. за каждый квартал, необходи-

мо перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль в соответствии со статьей 286 Налогового кодекса РФ.

Возможно, организация платит авансы по налогу на прибыль ежемесячно. Тогда, в начале года, необходимо проверить, квартальные платежи (п. 3 ст. 286 Налогового кодекса РФ). В конце 2010 года объем доходов, в пределах которого организация может себе это позволить, был увеличен с 3 до 10 млн. руб. в среднем за квартал. Таким образом, если за предыдущие четыре квартала организация уложилась в этот предел, от ежемесячных авансов по налогу нужно отказаться.

Порядок уплаты авансов по налогу на прибыль нужно закрепить в налоговой политике организации. Менять этот порядок можно не только по итогам года, но и по окончании каждого квартала. Уведомлять свою налоговую инспекцию о выбранном методе уплаты авансов не надо. Это подтвердили представители Федеральной налоговой службы в письме от 13 апреля 2010 г. № 3-2-09/46).

7. Страховые взносы во внебюджетные фонды в 2012 году

7.1 Виды выплат работнику

С точки зрения Трудового Кодекса РФ каждая выплата работнику обусловлена необходимостью поддержания его в «рабочем состоянии» и является способом возмещения работодателем тех потерь и затрат, которые несет работник при исполнении трудовых обязанностей.

Первый вид потерь работника это физические и умственные силы, которые он затрачивает, выполняя трудовые обязанности. Работодателя интересуют только усилия, затраченные работником на выполнение трудовых обязанностей, т.е. силы, потерянные работником на рабочем месте. Это делается при определении объема выполненной работы или отработанного времени.

Данные об отработанном времени отражаются в таблице учета рабочего времени. Табель – это первичный документ, который надо заполнять ежедневно, отражая в нем реальные данные, за достоверность которых табельщик должен нести ответственность. А бухгалтер должен начислять заработную плату на основании данных, отраженных в таблице.

Заработная плата:

1) вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и усилий выполняемой работы, компенсационные и стимулирующие выплаты;

В части налога на прибыль учитываются как расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ).

2) облагается НДФЛ (пп.6 п. 1 ст. 208 НК РФ).

3) облагается страховыми взносами (ч. 1 ст. 7 Закона №212-ФЗ).

Выплаты, относящиеся к заработной плате, всегда признаются расходом, уменьшающим базу по налогу на прибыль, т.к. соответствуют критериям:

- документально подтверждены;
- направлены на получение дохода;
- экономически обоснованы.

Расходы работодателя на оплату труда признаются выплатами, произведенными в интересах работника, и должны быть персонифицированы. Такие выплаты всегда образуют объект налогообложения НДФЛ и страховыми взносами во внебюджетные фонды.

Существуют моменты, когда работник не находится на рабочем месте, или находясь на нем, не выполняет свою работу, он не тратит силы в интересах работодателя, а если и тратит их нельзя учесть:

- 1) отпуск – это обязанность работника перед работодателем (согласно ТК РФ);
- 2) командировка (курсы повышения квалификации с отрывом от производства);
- 3) простой, по вине работодателя и т.д.

В данном случае нельзя начислять заработную плату, и возникает вторая группа выплат.

Гарантии:

- Установленные законодательством денежные выплаты, цель которых - возместить работнику заработок, не полученный в силу независящих от работника обстоятельств.

- В части налогообложения прибыли, учитываются как расходы на оплату труда, если выплачиваются в случаях и размерах, установленных законодательством РФ (ст. 255 НК РФ).

- Облагаются НДФЛ (кроме выплат, указанных в ст. 217 НК РФ).

- Облагаются страховыми взносами (кроме выплат, указанных в ст. 9 Закона №212-ФЗ).

Размер гарантии, как правило, устанавливается в размерах среднего заработка. Иногда установлены в размере тарифной ставки, оклада или их части.

Размер гарантии зависит от того, кто является виновником простоя:

- 1) по вине работодателя, то начисляется не менее средней или 2/3 заработной платы;
- 2) по вине независящих обстоятельств не менее 2/3 тарифной ставки или оклада;
- 3) по вине работника – оплаты нет.

На момент длительно простоя руководитель организации вправе издать приказ об освобождении работников от обязанности выполнять работу в течение времени (вахтовикам время межвахтового отдыха оплачивается с сохранением тарифной ставки).

Не облагаются НДФЛ и страховыми взносами выплаты, связанные с увольнением работника. Это выходное пособие, средний заработок, сохраняемый на время трудоустройства, дополнительная компенсация при расторжении трудового договора до истечения срока предупреждения об увольнении. Эти выплаты не входят в трудовой стаж, т.к. трудовой договор уже расторгнут. В

день увольнения работника прекращается обязанность работодателя как налогового агента.

Третья группа выплат – компенсации.

Компенсации:

1) Денежные выплаты, установленные в целях возмещения работнику материальных затрат (ст. 254 НК РФ), связанных исполнением трудовых обязанностей (ст. 264).

2) В целях налогообложения прибыли учитываются как материальные расходы или прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

3) Не облагаются НДФЛ (ст. 217 НК РФ) и страховыми взносами (ст. 9 Закона №212-ФЗ).

К первой группе относятся материальные затраты, связанные с командировкой, расходы связанные с использованием личного имущества в служебных целях. Эти затраты не облагаются НДФЛ и страховыми взносами, т.к. осуществляются в интересах организации.

Компенсации:

1) Денежные выплаты в возмещение ущерба, причиненного работодателем.

2) Не учитываются в налоговых расходах, т.к. выплачиваются в случаях, когда работодатель нарушил законодательство о труде.

3) Не облагаются НДФЛ (ст. 217 НК РФ) и страховыми взносами (ст. 9 Закона №212-ФЗ).

Вторая группа компенсаций производится если работодатель:

1) Причинил ущерб имуществу работника.

2) Нарушил установленный срок выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику.

3) Неправомерными действиями или бездействием нанес работнику моральный ущерб.

И четвертый вид выплат – прочие выплаты. Они не носят обязательного характера и производятся только по воле работодателя, соответственно не регламентированы ТК РФ.

Прочие выплаты:

1) Выплаты социального характера, в том числе поощрительные выплаты и подарки, не связанные с результатами труда.

2) Не учитываются в налоговых расходах, т.к. не связаны с деятельностью, направленной на получение дохода (кроме выплат, прямо указанных в ст. 255 НК РФ).

3) облагаются НДФЛ (кроме ст. 213, 217 НК РФ)

4) облагаются страховыми взносами (кроме ст. 7, 9 Закона №212-ФЗ).

7.2 Структура внебюджетных фондов в Российской Федерации

В плановой экономической системе социальное страхование существовало в качестве подчиненного элемента государственной системы социального

обеспечения, зависящего от общего состояния бюджета страны. Либерализация цен в 1992 г., кризис системы государственного здравоохранения и развитие рынка труда с появлением безработицы потребовали радикальной реформы системы социального обеспечения и страхования в России.

Таблица 7.1 – Становление социальных внебюджетных фондов в рыночной экономике

Направления	Задачи
Формирование системы социальной защиты населения, в том числе создание минимальных социальных гарантий (зарплата, пенсии, социальные пособия и услуги)	Ускорение формирования законодательства в области социальной защиты населения
	Улучшение соотношения между уровнем пенсий, социальных пособий и прожиточного минимума
	Реализация пенсионной реформы для повышения эффективности пенсионного обеспечения
Реформирование социального обеспечения на принципах социального страхования и социальной помощи	Формирование региональных систем образования и переподготовки безработных граждан в структуре федеральной службы занятости
Формирование трехуровневой пенсионной системы (государственная социальная пенсия, государственная трудовая пенсия и частная пенсия)	Разграничение между видами социальной помощи: отделение тех, которые связаны с бедностью, от других и введение единого пособия по малообеспеченности вместо ряда социальных выплат
	Определение и законодательное установление объема социальных услуг, гарантируемого государством населению на бесплатной и льготной основе
Реформирование государственного социального страхования на принципах единства в обеспечении минимальных страховых социальных гарантий, дополняемых негосударственным социальным страхованием	

Внебюджетная государственная система Российской Федерации сегодня представлена тремя фондами – Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования.

Характеристика современных государственных внебюджетных социальных фондов произведена в таблице.

Таблица 7.2 - Характеристика внебюджетных фондов России

Показатели	Пенсионный фонд	Фонд социального страхования	Фонд обязательного медицинского страхования
1	2	3	4
Основан	Постановление Верховного Совета РСФСР 22 декабря 1990 № 442-1 «Об организации Пенсионного фонда РСФСР»	Постановление Совета Министров РСФСР и Федерации независимых профсоюзов 24 декабря 1990 № 600/9-3 «О совершенствовании управления и порядка финансирования расходов на социальное страхование трудящихся РСФСР»	Постановление Верховного Совета РФ 24 февраля 1993 № 4543-I
Структура фонда	7 управлений в федеральных округах РФ, 81 Отделение ПФ, ОПФР г. Байконур, 2,5	Отделения фонда действуют в республиках, краях, областях и городах федерального назначения, авто-	85 территориальных фонда обязательного медицинского страхования

	тыс. управлений во всех регионах РФ	номных округах. В Баш- кортостане 12 филиалов Фонда	
--	--	---	--

1	2	3	4
Регулируется	Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ (ред. от 27.12. 2009) «Об обязательном пенсионном страховании в РФ»	Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон от 16.07.1999 № 165-ФЗ (ред. от 24.07.2009) «Об основах обязательного социального страхования»	Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон от 28.06.1991 № 1499-1 (ред. от 24.07. 2009) «О медицинском страховании граждан в РФ»
Цель	Государственное управление средствами пенсионной системы и обеспечение прав граждан РФ на пенсионное обеспечение	Обеспечение обязательного социального страхования граждан России	Обеспечение конституционных прав граждан на получение бесплатной медицинской помощи
Деятельность	Ежегодно выплачиваются пенсии свыше пенсионерам и пособия льготникам, ведется персонифицированный учет пенсионных прав застрахованных лиц – для граждан России	Финансирует выплату пособий, организует исполнение бюджета государственного социального страхования, контролирует использование средств социального страхования	Обеспечивает всем гражданам РФ равные возможности в получении медицинской и лекарственной помощи, предоставляемой за счет средств ОМС

Порядок исчисления и уплаты, установленных страховых взносов во многом совпадает с ранее действовавшим порядком. Однако есть и существенные нововведения:

- контроль за уплатой страховых взносов осуществляют соответствующие внебюджетные фонды (ст. 3 Закона от 27.07.2009 № 212-ФЗ): Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы (в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в пенсионный фонд РФ, и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, уплачиваемых в фонды обязательного медицинского страхования) и Фонд социального страхования РФ и его территориальные органы (в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС РФ);

- увеличилось количество плательщиков страховых взносов;
- страховые взносы во внебюджетные фонды уплачиваются по плоской шкале. Причем для отдельных категорий плательщиков страховых взносов и на 2011-2014 гг. устанавливается переходный период, в течение которого размеры страховых тарифов будут меньше, чем в 2011 и последующие годы;
- установлен предельный размер облагаемой базы;
- откорректирован перечень необлагаемых выплат: компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении (пп. 2 п. 1 ст. 9 № 212-ФЗ от 24.07.2009), выплаты в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном

стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов (пп. 2 п. 1 ст. 9 № 212-ФЗ от 24.07.2009), сумма материальной помощи, оказываемая работодателями своим работникам не превышающая 4 000 руб. на работника за расчетный период (пп. 11 п. 1 ст. 9 № 212-ФЗ от 24.07.2009);

- измены сроки предоставления отчетности. Согласно пп. 1 п. 9 ст. 15 № 212-ФЗ от 24.07.2009 отчетность по страховым взносам предоставляется в следующие сроки: до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом в территориальный орган ПФР; до 15-го числа календарного месяца следующего за отчетным периодом в территориальный орган ФСС.

Сумма страховых взносов начисляются на этапе производства продукции и ее продажи (рисунок 7.1).



Рисунок 7.1 – Алгоритм начисления страховых взносов

Данные рисунка позволяют сделать следующие выводы:

- расходы на выплату обязательного страхового обеспечения, сумма которых определяется величиной затрат на заработную плату работникам, не учитываются в составе затрат на производство, а уменьшают величину обязательств предприятия по уплате социальных страховых взносов;

- начисленные суммы включаются в состав затрат на производство, формирующих производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Операции, проводимые в бухгалтерском учете по отражению страховых взносов можно свести к общей схеме (рисунок).

При этом:

- счет 20 «Основное производство»;
- счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- счет 44 «Расходы на продажу»;
- счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Страховые взносы	ПФ		ФСС		ФОМС		Страховые выплаты
	Дт 20 Кт 69		Дт 20 Кт 69		Дт 20 Кт 69		Дт 69 Кт 70
	Дт 26 Кт 69		Дт 26 Кт 69		Дт 26 Кт 69		Дт 69 Кт 70
	Дт 44 Кт 69	+	Дт 44 Кт 69	+	Дт 44 Кт 69	-	Дт 69 Кт 70
	Дт 91 Кт 69		Дт 91 Кт 69		Дт 91 Кт 69		Дт 69 Кт 70

Рисунок 7.2 – Расчет суммы страховых взносов

По итогам каждого календарного месяца нарастающим итогом с начала года плательщики страховых взносов производят отчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из величины выплат, осуществленных с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая исчислению и уплате, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей социальных страховых взносов.

7.3 Характеристика страховых взносов

Пенсионный фонд РФ осуществляет ряд социально-значимых функций:

- учет страховых средств, поступающих по обязательному пенсионному страхованию;
- назначение и выплата пенсий. Среди них трудовые пенсии (по старости, по инвалидности, по случаю потери кормильца), пенсии по государственному пенсионному обеспечению, пенсии военнослужащих и их семей, социальные пенсии, пенсии госслужащих. За счет средств Фонда получают пенсии 36,5 млн. российских пенсионеров;
- назначение и реализация социальных выплат отдельным категориям граждан: ветеранам, инвалидам, инвалидам вследствие военной травмы, Героям Советского Союза, Героям Российской Федерации и др.
- персонифицированный учет участников системы обязательного пенсионного страхования. В системе учитываются страховые пенсионные платежи почти 63 млн. россиян;
- взаимодействие с работодателями - плательщиками страховых пенсионных взносов. Информация о гражданах, застрахованных в пенсионной системе, поступает от 6,2 млн. юридических лиц;
- выдача сертификатов на получение материнского (семейного) капитала;
- управление средствами пенсионной системы, в т.ч. накопительной частью трудовой пенсии, которое осуществляется через государственную управляющую компанию (Внешэкономбанк) и частные управляющие компании;
- реализация Программы государственного софинансирования пенсии.

В настоящее время трудовая пенсия по старости в России состоит из трех частей: базовой (гарантируется государством, и ее размер устанавливается законодательно в виде фиксированной суммы), страховой (дифференцированная часть, зависит от результатов труда конкретного человека) и накопительной (граждан 1969 года рождения и моложе).

Индексация размера трудовых пенсий – увеличение размера трудовых пенсий на основании соответствующего постановления Правительства РФ в целях повышения уровня жизни пенсионеров.

Законодательством РФ предусматривается индексация размера страховой части трудовой пенсии по старости, трудовой пенсии по инвалидности и трудовой пенсии по случаю потери кормильца в связи с ростом цен и среднемесячной заработной платы в РФ.

С 1 февраля 2012 г. трудовые пенсии почти 37 млн. российских пенсионеров выросли на 7%. В результате средний размер трудовой пенсии по старости составил около 9500 рублей.

Таблица 7.3 – Уровень индексации пенсий в Российской Федерации

Вид выплат	Средний размер пенсии		Увеличение среднего размера пенсии с 01.02.2012
	до 01.02.2012	после перерасчета с 01.02.2012	
по старости	8 890	9 504	614
по инвалидности	5 501	5 886	385
по случаю потери кормильца	5 334	5 707	373
Инвалиды вследствие военной травмы	20 812	21 622	810
Инвалиды - участники Великой Отечественной войны	21 105	21 988	883
Вдовы погибших военнослужащих	15 471	16 088	617
Инвалиды, награжденные знаком «Жителю блокадного Ленинграда»	16 076	16 848	772

В течение 2012 года, ожидается дополнительная индексация трудовых пенсий с учетом индекса роста доходов ПФР в расчете на одного пенсионера и увеличение социальных пенсий с учетом темпов роста прожиточного минимума пенсионера в РФ за прошедший год.

Ежемесячные денежные выплаты с 1 апреля проиндексированы на 6%. При этом в течение года минимальный уровень пенсионного обеспечения россиян будет не ниже прожиточного минимума пенсионера в регионе, где он проживает. Если размер пенсии вкупе с другими причитающимися неработающему пенсионеру выплатами будет ниже прожиточного минимума, то ему будет установлена социальная доплата.

Материнский (семейный) капитал ежегодно индексируется государством.

- в 2007 году - 250 000 рублей,
- в 2008 году - 276 250 рублей,
- в 2009 году - 312 162 рубля,
- в 2010 году - 343 378 рублей,
- в 2011 году - 365 698 рублей.

Размер материнского капитала в 2012 году для тех, кто им еще не воспользовался, составляет 387 тысяч 640 рублей 30 копеек. Для владельцев сертификата, которые уже распорядились частью средств, размер оставшейся части суммы будет увеличен с учетом темпов роста инфляции.

Деятельность Фонда социального страхования:

- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- выполнение государственных социальных обязательств по поручению Правительства РФ;
- обеспечение инвалидов техническими средствами реабилитации;
- обеспечение граждан получателей социальных услуг путевками на санаторно-курортное лечение;
- международная деятельность.

Основными задачами Федерального ФОМС являются:

- финансовое обеспечение установленных законодательством Российской Федерации прав граждан на медицинскую помощь за счет средств обязательного медицинского страхования в целях, предусмотренных Законом Российской Федерации №326-ФЗ от 29 ноября 2010 года "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации";
- обеспечение финансовой устойчивости системы обязательного медицинского страхования и создание условий для выравнивания объема и качества медицинской помощи, предоставляемой гражданам на всей территории Российской Федерации в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования;
- аккумулирование финансовых средств Федерального фонда ОМС для обеспечения финансовой стабильности системы обязательного медицинского страхования.

Таблица 7.4 – Индексация пособий и страховых выплат в 2012 году

п/п	Вид пособия	Размер пособия с учетом индексации (К –1.0185) (с 01.07.2008)	Размер пособия с учетом индексации (К -1.13) (с 01.01.2009)	Размер пособия с учетом индексации (К -1.10) (с 01.01.2010)	Размер пособия с учетом индексации (К -1.065) (с 01.01.2011)	Размер пособия с учетом индексации (К -1.06) (с 01.01.2012)
1.	Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности	331,52 руб.	374,62 руб.	412,08 руб.	438,86 руб.	465,20 руб.
2.	Пособие по беременности и родам (для женщин, уволенных в связи с ликвидацией организаций)	331,52 руб. в месяц.	374,62 руб. в месяц.	412,08 руб. в месяц.	438,87 руб. в месяц	465,20 руб. в месяц
3.	Единовременное пособие при рождении ребенка	8840,58 руб.	9989,86 руб.	10988,85 руб.	11703,13 руб.	12405,32 руб.
4	Ежемесячное пособие по уходу за ребенком	В размере 40 % среднего заработка, но не менее 1 657,61 руб. по уходу за первым ребенком и 3 315,22 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми, и не более - 6 630,44 руб.	В размере 40 % среднего заработка, но не менее 1873,10 руб. по уходу за первым ребенком и 3746,20 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми, и не более - 7492,40 руб.	В размере 40% среднего заработка, но не менее 2060,41 руб. по уходу за первым ребенком и 4120,82 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми, и не более 8241,64 руб. для лиц, уволенных в период отпуска по уходу за ребенком в связи с ликвидацией организации, прекращением деятельности ИП	В размере 40 % среднего заработка, но не менее 2194,34 руб. по уходу за первым ребенком и 4388,67 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми, и не более 8777,35 руб. для лиц, уволенных в период отпуска по уходу за ребенком в связи с ликвидацией организации, прекращением деятельности ИП	В размере 40 % среднего заработка, но не менее 2326,00 руб. по уходу за первым ребенком и 4651,99 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми, и не более 9303,99 руб. для лиц, уволенных в период отпуска по уходу за ребенком в связи с ликвидацией организации. Предельный размер пособия по уходу за ребенком не может превышать за полный календарный месяц 14625,27 рубля.
5.	Единовременная страховая выплата(для пострадавших в результате несчастного случая или профзаболевания)	51800 руб. (Федеральный закон № 154-ФЗ от 22.07.2008)	56200 руб. (Федеральный закон № 216-ФЗ от 25.11.2008)	58500 руб. (Федеральный закон № 292-ФЗ от 28.11.2009)	68586 рублей (Федеральный закон № 334-ФЗ от 08.12.2010)	72701,2 руб. (Федеральный закон № 372-ФЗ от 30.11.2011)
6.	Ежемесячная страховая выплата (для пострадавших в результате несчастного случая или профзаболевания)	39840 руб. (Федеральный закон № 154-ФЗ от 22.07.2008)	43230 руб. (Федеральный закон № 216-ФЗ от 25.11.2008)	45020 руб. (Федеральный закон № 292-ФЗ от 28.11.2009)	52740 руб. (Федеральный закон № 334-ФЗ от 08.12.2010)	55900,0 руб. (Федеральный закон № 372-ФЗ от 30.11.2011)

7.4 Изменения в расчете страховых взносов в 2012 году

В 2012 году в исчислении и уплате страховых взносов произошли следующие изменения:

1) Предельная величина базы для начисления взносов в 2012 году составит 512 000 рублей.

2) Отменяется начисление и уплата взносов в территориальный ФОМС. Точнее начислять и уплачивать все медицинские взносы нужно будет в ФФОМС.

3) Солидарная и индивидуальная части тарифа страховых взносов. С 2012 года тариф страховых взносов в ПФР будет разбит на 2 части: солидарная часть и индивидуальная часть. Солидарная часть - часть страховых взносов на ОПС, предназначенных для формирования денежных средств в целях выплаты фиксированного базового размера трудовой пенсии, социального пособия на погребение умерших пенсионеров и т.д. Индивидуальная часть - часть страховых взносов на ОПС, предназначенных для формирования денежных средств застрахованного лица и учитываемых на его индивидуальном лицевом счете.

4) Страхование иностранных граждан и граждан без гражданства. Временно проживающие - по ним будут начисляться страховые взносы в ПФ на финансирование страховой части трудовой пенсии, независимо от года рождения. Временно пребывающие - будут начисляться взносы в ПФ на финансирование страховой части трудовой пенсии, независимо от года рождения в случае если с ними был заключен трудовой договор на неопределенный срок либо срочный трудовой договор на срок не менее шести месяцев.

5) Расширены категории плательщиков, попадающие под малый бизнес, организации на УСНО (производство и социальная сфера):

а) транспорт и связь;

б) Добавлены также новые виды деятельности: розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, ортопедическими изделиями; производство гнутых стальных профилей; производство стальной проволоки;

в) под этот пониженный тариф попадают также: аптечные организации, уплачивающие ЕНВД, а также индивидуальные предприниматели, имеющих лицензию на фармацевтическую деятельность и уплачивающих ЕНВД, в отношении выплат по этой деятельности; некоммерческие организации, применяющие УСНО и осуществляющие деятельность в области социального обслуживания населения; благотворительные организации, применяющие УСНО.

б) Новый пониженный тариф (экипаж судов). Данный тариф вводится для членов экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов (РМРС). К ним относятся те, которые используются для грузопассажирских перевозок, буксировки, а также для разведки и разработки минеральных и других неживых ресурсов морского дна и его недр, гидротехнических и подводно-технических работ. Кроме того, это самоходные суда с главными двигателями мощностью не менее 55 киловатт и несамоходные вмести-

мостью более 80, построенные российскими организациями после 1 января 2010 г. и применяемые в торговом мореплавании.

По страховым взносам по-прежнему отчитываются в течение года. Основная ставка теперь составляет 30 процентов, а не 34. От этого зависит и сумма налогооблагаемой прибыли: если в расходы по ошибке отнести взносы, рассчитанные по прежним ставкам, налог на прибыль причитающийся к уплате в бюджет уменьшится.

Как и раньше, у некоторых организаций есть льготы. Например, для тех, кто применяет упрощенную систему налогообложения, в пункте 8 части 1 статьи 58 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ содержится перечень видов деятельности, занимаясь которыми компания может платить взносы по льготному тарифу 20 процентов. Причем взносы по этой ставке перечисляют только в Пенсионный фонд.

Еще с этого года в списке льготных видов бизнеса появились розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, а также ортопедическими изделиями.

Кроме того, право платить только взносы в ПФР по ставке 20 процентов теперь есть у аптечных организаций, которые переведены на ЕНВД. Также предусмотрены льготы для сельхозпроизводителей, СМИ, учреждений культуры и спорта.

Взносы начисляются на сумму в пределах 512 000 руб. в год. А сверх нее уплачивается еще 10 процентов в ПФР. Льготники начисляют взносы только по лимиту 512 000 руб. без последующих дополнительных платежей в Пенсионный фонд.

Также с 2012 года изменились и ставки страховых взносов во внебюджетные фонды (таблица).

Размер минимальной зарплаты - 4611 рублей. Минимальная зарплата участвует в расчете пособий, а также при расчете зарплаты (общая сумма зарплаты за полностью отработанный месяц не может быть ниже данного размера).

Таблица 7.5 – Ставки страховых взносов в 2012 году

Категории плательщиков		Пенсионный фонд			ФСС	ФФОМС	Итого
		1966 г. и старше	1967 г. и моложе				
		Страховая часть	Страховая часть	Накопительная часть			
Основной тариф (применяются всеми организациями, если для них не установлен иной пониженный тариф) (ст.58.2)	До предельной величины (512000)	22.0 из них: 6.0 -солидарная часть тарифа страховых взносов; 16.0 - индивидуальная часть тарифа страховых взносов;	16.0 из них: 6.0 - солидарная часть тарифа; 10.0 - индивидуальная часть тарифа;	6.0 - индивидуальная часть тарифа страховых взносов;	2.9	5.1	30.0
	Свыше предельной величины (512000)	10.0 - солидарная часть тарифа;	10.0 - солидарная часть тарифа;	0.0	0.0	0.0	10.0
Сельхозпредприятия, плательщики ЕСХН, инвалиды (ст.58 ч.1 п.1-3)	До предельной величины (512000)	16.0 -индивидуальная часть тарифа	10.0 -индивидуальная часть тарифа	6.0 - индивидуальная часть тарифа	1.9	2.3	20.2
Научные, технико-внедренческие, ИТ-предприятия (ст.58 ч.1 п.4-6)	До предельной величины (512000)	8.0 -индивидуальная часть тарифа	2.0 -индивидуальная часть тарифа	6.0 - индивидуальная часть тарифа	2.0	4.0	14.0
Участники проекта Сколково (ст. 58.1)	До предельной величины (512000)	14.0-индивидуальная часть тарифа	8.0 -индивидуальная часть тарифа	6.0 - индивидуальная часть тарифа	0.0	0.0	14.0
СМИ (телевидение, радиовещание, издательская, полиграфическая деятельность) (за искл. реклама и эротика)	До предельной величины (512000)	20.8 из них: 4.8 -солидарная часть тарифа; 16.0 - индивидуальная часть тарифа;	14.8 из них: 4.8-солидарная часть тарифа; 10.0 - индивидуальная часть тарифа	6.0 - индивидуальная часть тарифа;	2.9	3.3	27.0
Малый бизнес, организации на УСНО (производство и соц.сфера) (ст.58 ч.1 п.8, 10-12)	До предельной величины (512000)	20.0 из них: 4.0 -солидарная часть тарифа; 16.0 - индивидуальная часть тарифа;	14.0 из них: 4.0-солидарная часть тарифа; 10.0 - индивидуальная часть тарифа;	6.0 - индивидуальная часть тарифа;	0.0	0.0	20.0
Экипаж судов (ст.58 ч.1 п.9)	До предельной величины (512000)	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Инжиниринговые компании (ст.58 ч.1 п.13)	До предельной величины (512000)	22.0 из них: 6.0 -солидарная часть тарифа; 16.0 - индивидуальная часть тарифа	16.0 из них: 6.0-солидарная часть тарифа; 10.0 - индивидуальная часть тарифа	6.0 - индивидуальная часть тарифа страховых взносов;	2.9	5.1	30.0

Страховые взносы надо начислять на выплаты, произведенные «в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров» (часть 1 статьи 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ). Пользоваться рекомендациями ФСС можно и при расчете взносов в ПФР и медстрах. Так как базы для расчета всех этих взносов фактически одинаковы. Те же выводы актуальны и в отношении взносов на страхование от несчастных случаев.

Таблица 7.6 - Выплаты, на которые страховые взносы необходимо начислять

Вид выплаты		Начисление страховых взносов
Материальная помощь		Взносы нужно начислить на сумму сверх 4000 руб. в год на одного работника. И лишь в особых случаях не облагается взносами вся сумма матпомощи
Путевки для работника или компенсация расходов сотрудника на путевки		Взносы нужно начислить, поскольку такие выплаты производятся в рамках трудовых отношений. Исключение — оплата путевок непосредственно членам семьи работника. Тогда начислять взносы не нужно
Командировочные расходы		Не облагаются только те выплаты, которые прямо упомянуты в Законе № 212-ФЗ. Но на оплату услуг VIP-зала во время командировки взносы нужно начислить
Расходы, связанные с обучением	Оплата обучения работника	Не облагается. Но только в том случае, если учреждение вправе предоставлять образовательные услуги, а само обучение вызвано производственной необходимостью
	Компенсация проезда заочникам к месту учебы и обратно	Не облагается как установленная статьей 173 Трудового кодекса РФ
	Оплата обучения неработникам	Не облагаются, поскольку не являются выплатами за труд
	Стипендии ученикам по ученическим договорам	
Оплата соцпакета	Оплата услуг фитнес-центров	Облагается страховыми взносами. Не всегда есть возможность точно подсчитать доход конкретного сотрудника
	Возмещение расходов по найму жилья	Облагается страховыми взносами, поскольку эта выплата связана с трудовыми отношениями
	Доплаты к пенсиям неработающим пенсионерам — бывшим работникам	Не облагаются, поскольку это не трудовая выплата
Оплата дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск		Облагаются, поскольку такие выплаты не указаны в списке необлагаемых. Исключение — оплата отпусков для лечения в связи с профзаболеванием
Займы и проценты	Возмещение процентов по кредитам на приобретение жилья	Не облагаются. На это прямо указывает статья 9 Закона № 212-ФЗ
	Возмещение процентов по прочим кредитам	Облагается, эта выплата в списке необлагаемых не упомянута
Суммы заемных средств, предоставленные работнику		Не облагаются, поскольку дохода у работника не возникает
Дивиденды		Не облагаются, это выплаты не за труд
Компенсация за использование личного имущества		Не облагаются в пределах, установленных соглашением сторон
Стоимость форменной одежды		Не облагается взносами стоимость форменной одежды, выданной работникам согласно законодательству РФ
Выплата компенсации руководителю при увольнении		Не облагается как законодательно установленная компенсация

7.5 Основные изменения в расчете больничных листов в 2012 году

Расчет среднего заработка производится за два календарных года предшествующих году наступления нетрудоспособности, при этом в знаменателе расчета теперь не отработанное время, а фиксированная сумма – 730 дней (ст. 14, п.1 255-ФЗ).

Больничные по собственной нетрудоспособности выплачиваются за первые три дня за счет работодателя (ст. 3, п.2, п.п. 1 255-ФЗ).

Средний заработок рассчитывается на весь календарный год и в случае изменения информации о начислениях предыдущих 2-х лет все пособия пересчитываются с учетом выявленных изменений. (ст. 14, п.1 255-ФЗ)

Основные изменения, произошедшие в 2012:

1) Источник выплаты пособия по собственной нетрудоспособности. Пособие за первые 3 дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ (ст. 3, п.2, п.п. 1 255-ФЗ);

2) Место выплаты пособия. Пособие по временной нетрудоспособности и по беременности и родам выплачивается по одному месту работы с учетом заработка у других работодателей, либо по всем местам работы. Пособие по уходу за ребенком выплачивается по одному месту работы;

3) Начисления, принимаемые в расчет. В средний заработок, исходя из которого, исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у других страхователей (ст.14 п. 1-2 255-ФЗ);

4) Расчет среднего заработка. Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начислений за 2 года с учетом ограничения в 512000 за каждый год на 730 (ст.14 п. 3 255-ФЗ);

5) Расчет из МРОТ. Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Средний дневной заработок определяется как $МРОТ \cdot 24 / 730$;

6) Источник выплаты пособия по временной нетрудоспособности. Пособие выплачивается за счет ФСС с первого дня в случаях:

- необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- карантина застрахованного лица, а также карантина ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

- долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения;

7) Влияние страхового стажа на сумму больничного. Страховой стаж - суммарная продолжительность времени уплаты страховых взносов и (или) налогов.

В зависимости от продолжительности страхового стажа пособие выплачивается:

- страховой стаж 8 лет и более – 100%;
- страховой стаж от 5 до 8 лет – 80 %;
- страховой стаж от полугода до 5 лет – 60 %;
- страховой стаж менее полугода – пособие, выплачивается в размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц.

Расчет и оплата больничного листа работодателем

Пособие по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (декрет) выплачивается сотрудникам, работающим по трудовым договорам, а также уволенным работникам, в случае наступления нетрудоспособности в течение 30 календарных дней после расторжения трудового договора (в этом случае пособие вне зависимости от стажа выплачивается в размере 60%) (ст. 5 п.2 255-ФЗ).

Пособие по временной нетрудоспособности назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности (ст.12 п. 1 255-ФЗ).

Если сотрудник работает по одному месту работы, расчет пособий идет по этому месту с учетом облагаемых взносами выплат за предыдущие 2 года по всем местам работы с условием, что сумма начислений не может превышать максимум – 512 тысяч за год.

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает в нескольких местах пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам выплачиваются по всем местам работы. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается по одному месту работы по выбору сотрудника, и исчисляются исходя из среднего заработка у страхователя, выплачивающего пособие (ст.13 п. 2 255-ФЗ).

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах работал у других страхователей, все пособия назначаются и выплачиваются ему страхователем по одному из последних мест работы по выбору застрахованного лица (ст.13 п.2.1 255-ФЗ).

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах работал как у этих, так и у других страхователей, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам может быть выплачено как по одному ме-

сту работы, исходя из среднего заработка по всем страхователям, так у всех текущих страхователей, исходя из среднего заработка на текущем месте (ст.12 п. 2.2 255-ФЗ).

Средний заработок для расчета пособий

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы у других страхователей (ст.14 п. 1 255-ФЗ).

В средний заработок, исходя из которого, исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС (ст.14 п. 2 255-ФЗ).

Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начисленного заработка на 730 (ст.14 п. 3 255-ФЗ).

Средний заработок для расчета пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам не может быть меньше МРОТ. Пособие по уходу за ребенком не может быть меньше МРОТ за календарный месяц (ст.14 п.1.1 255-ФЗ).

Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности

Средний заработок учитывается в сумме, не превышающей предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС (ст.14 п. 3.1 255-ФЗ). Предельная величина взносов в 2012 году составила 512 тысяч рублей.

В случае если больничный или пособие по беременности и родам сотруднику выплачивается несколькими страхователями средний заработок, исходя из которого, исчисляются указанные пособия, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей указанную предельную величину, при исчислении данных пособий каждым из этих страхователей (ст.14 п. 3.1 255-ФЗ).

Алгоритм расчета пособия исходя из среднего заработка:

1. За каждый год (2011 и 2012) подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС.
2. Отдельно каждую из сумм сравниваем с 512 000 руб., и берем в расчет суммы не превышающие 512 000 руб.
3. Суммируем полученные данные и делим на 730 дн. и умножаем на коэффициент в зависимости от стажа.
4. Определяется сумма к выплате путем умножения среднедневного заработка, на количество календарных дней нетрудоспособности.
5. Сравниваем с суммой пособия рассчитанной исходя из МРОТ и берем максимальную.

Алгоритм расчета пособия исходя из МРОТ:

В случае, если застрахованное лицо в расчетном 2-х летнем периоде не имело заработка, а также в случае, если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчете за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая, средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая.

Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица.

Если застрахованное лицо имеет страховой стаж менее 6 месяцев или при наличии одного или нескольких оснований для снижения пособия по временной нетрудоспособности пособие выплачивается застрахованному лицу в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, - в размере, не превышающем минимальный размер оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

1. Определяется средний дневной заработок из МРОТ. Для этого $\text{МРОТ} \times 24 / 730$. В настоящее время получаем сумму: $4611 \times 24 / 730 = 151,59$.

2. Применяем РК, если это необходимо, либо коэффициент, если работа на условиях неполного дня.

3. Определяем сумму к выдаче путем умножения количества календарных дней болезни на средний дневной заработок.

7.6 Уплата страховых взносов за иностранных работников

С 2012 года исчислять страховые взносы с выплат иностранным сотрудникам необходимо по-новому. Изменения коснулись временно проживающих и временно пребывающих в России мигрантов. Всего три категории иностранных работников: постоянно проживающие, временно проживающие и временно пребывающие.

Человек, приехавший из-за рубежа, работает по гражданско-правовому договору. Взносы на травматизм с доходов иностранных работников вы, как и прежде, платятся в том же порядке, что и для россиян. Так, если человек работает по трудовому договору, взносы от несчастных случаев начисляются обязательно. А с выплат иностранным подрядчикам взносы надо платить, только если такая обязанность предусмотрена в контракте.

Таблица 7.7 – Тарифы страховых взносов для выплат в пользу иностранных работников в зависимости от их статуса нахождения в РФ

Выплаты иностранным работникам	ФОМС	Тариф страховых взносов на финансирование страховой части трудовой пенсии		Тариф страховых взносов на финансирование трудовой части трудовой пенсии	
		Для лиц 1966 г.р. и моложе	Для лиц 1967 г.р. и старше	Для лиц 1966 г.р. и моложе	Для лиц 1967 г.р. и старше
Выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства, постоянно проживающим на территории РФ	При сумме выплат не более 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	5,1	22	16	6	2,9
	При сумме выплат свыше 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	-	10	10	-	-
Выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства, временно проживающим на территории РФ	При сумме выплат не более 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	5,1	22	22	-	2,9
	При сумме выплат свыше 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	-	10	10	-	-
Выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства, временно пребывающим на территории, с которыми заключен трудовой договор на срок не менее 6 месяцев либо бессрочно	При сумме выплат не более 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	-	22	22	-	-
	При сумме выплат свыше 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника				
	-	10	10	-	-

В данной таблице приведены ставки страховых взносов для ситуации, когда юридическое лицо или индивидуальный предприниматель не имеют права применять пониженные тарифы. Если же такое право есть, начислять страховые взносы с доходов иностранных работников надо по соответствующей льготной ставке. Исключение – высококвалифицированные специалисты. С доходов таких иностранных работников страховые взносы не начисляют независимо от их статуса.

В отношении постоянно проживающих иностранных граждан -у кого есть вид на жительство - платить страховые взносы по старым правилам. То есть отчисления делаются по всем фондам. И по тем же ставкам, по которым платятся взносы с доходов работников-россиян. В 2012 году общий тариф для взносов в ПФР - 22 процента. Для работников 1967 года рождения и моложе сумму взносов: 16 процентов -на страховую часть пенсии и 6 процентов — на накопительную.

Плюс взносы на обязательное соцстрахование по общей ставке 2,9 процента и в федеральный медстрах — 5,1 процента. В территориальное отделение

медстраха с этого года ничего не отчисляется (ст. 58.2 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ).

На выплаты по договорам подряда взносы не начисляются только в отношении временно пребывающих работников. Заключив гражданско-правовой договор с постоянно или временно проживающим иностранным гражданином, страховые взносы платятся в ПФР и в ФФОМС с вознаграждения в его пользу. Отчислять в ФСС России на обязательное соцстрахование не нужно. Норма пункта 2 части 3 статьи 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ осталась неизменной. С доходов временно пребывающего иностранца, выплачиваемых по договору подряда, не исчислять взносы ни в один из фондов. По общему-правилу с 2012 года выплаты в пользу таких иммигрантов облагаются взносами в ПФР и только в том случае, когда подписан трудовой договор. Когда же иностранцев нанимают по договору подряда, с вознаграждения по нему начислять взносы не нужно независимо от срока контракта.

А сверх этой суммы необходимо платить еще 10 процентов в ПФР, без лимитов. Если предприятия вправе платить страховые взносы по пониженным тарифам, по тем же льготным ставкам рассчитываются суммы и в отношении иностранных сотрудников.

Изменилось с 2012 года и по части выплат в пользу временно проживающих в РФ иностранных работников (у них должно быть разрешение в виде отметки в паспорте). В ПФР за таких сотрудников теперь платится только по тарифу на страховую часть пенсии. То есть в общем случае по суммарной ставке 22 процента с доходов в пределах 512 000 руб. с начала года. И 10 процентов — при заработке свыше этого лимита. Год рождения сотрудника не влияет на размер тарифа. Об этом сказано в статье 22 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ. Раньше отчисляли в ПФР за временно проживающих работников-иммигрантов по тарифам, которые зависели от даты рождения застрахованного.

Взносы на обязательное социальное и медицинское страхование начисляются так же, как это делается в отношении работников, имеющих российское гражданство.

Если предприятие имеет право на льготные ставки, тогда и взносы за иммигрантов начисляются по соответствующему сниженному тарифу.

Пример: Начисление страховых взносов на доходы иностранного работника, временно проживающего в России.

Гражданин Республики Беларусь В.Н. Землянский (1970 г. р.) работает по трудовому договору в строительной организации в должности менеджера по продажам. Землянский В.Н. имеет разрешение на временное проживание в России, поэтому на его зарплату бухгалтер начисляет взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование. Кроме того, зарплата Землянского В.Н. облагается взносами на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний. Тариф взносов, установленный для строительной организации, — 0,2 процента.

В январе Землянскому В.Н. начислили зарплату 40 000 руб. Таким образом, на выплаты в пользу данного работника в январе бухгалтер начислил страховые взносы:

- в ПФР на финансирование страховой части трудовой пенсии — 8800 руб. (40 000 руб. * 22%);
- в ФСС России — 1160 руб. (40 000 руб. * 2,9%);
- в ФФОМС — 2040 руб. (40 000 руб. * 5,1%);
- на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний — 80 руб. (40 000 руб. * 0,2%).

Другими стали правила исчисления страховых взносов и в отношении тех иностранных работников, которые временно пребывают в нашей стране. Это те, у кого есть лишь миграционная карта на руках, но нет ни вида на жительство, ни разрешения на временное проживание. На доходы временно пребывающих сотрудников необходимо начислять взносы в ПФР. Но в пункте 15 части 1 статьи 9 Закон. № 212-ФЗ, сказано, что выплаты временно пребывающим иммигрантам страховыми взносами не облагаются. Да, но там же появилась оговорка: если иное не определено законами о конкретных видах социального страхования. А в законе о пенсионном страховании с этого года прямо написано временно пребывающие иностранные работники застрахованы (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ).

При этом в статье 22 Закона № 167-ФЗ названо условие, при котором временно пребывающие сотрудники попадают в числа застрахованных. Такие иностранные граждане должны были заключить с организацией либо трудовой договор на неопределенный срок, либо срочный трудовой договор на срок не менее шести месяцев. Если так и есть, то взносы обязаны платить. Но лишь на страховую часть пенсии. Независимо от года рождения работника. То есть тут действует то же правило, что и для временно проживающих иностранцев.

Если же контракт подписан на срок менее шести месяцев отчислять в ПФР с доходов временно пребывающих в России работников не придется. Однако не стоит использовать это для экономии на взносах.

Взносы на обязательное социальное и медицинское страхование, с доходов временно пребывающих иммигрантов платить не нужно. Как это было и раньше.

7.7 Расчет пособия по беременности и родам

Количество дней в году имеет значение, только если сумма пособия определяется по старым правилам. А применять старые правила можно исключительно по отношению к расчету декретных и детских.

Если расчет производится по-старому, тогда сумму заработка за расчетный период нужно разделить на фактическое количество календарных дней, приходящихся на отработанное время.

Если расчет производится по новому, то в этом случае заработок за два расчетных года (2010 и 2011-й) просто делится на 730.

По прежним правилам сумму дневного пособия по беременности и родам нужно сравнить с предельным значением. Этот показатель рассчитывается в порядке, который действовал в 2010 году (ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 8 декабря 2010 г. № 343-ФЗ). Несмотря на то что 2012 год — високосный, делить сумму лимита все равно нужно на 365. Это определяет прежняя редакция части 3.1 статьи 14 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ. То есть максимум составит те же 1136,99 руб. в день (415 000 руб.: 365 дн.), что и в прошлом году.

Точно так же при старом расчете пособий по уходу за ребенком средне-месячное число календарных дней и в 2012 году составит те же 30,4 дн. (365 дн.: 12 мес).

Пример. Расчет пособия по беременности и родам по старым правилам в 2012 году.

Сотрудница ООО «Сокол» В.С. Панова уходит в отпуск по беременности и родам с 5 марта 2012 года. Продолжительность отпуска по больничному листу — 140 календарных дней. В компанию Панова пришла в 2005 году.

Расчетный период по старым правилам - с 1 марта 2011 года по 29 февраля 2012 года. Оклад работницы в 2011 году составлял 30 000 руб., а с 1 января 2012 года был повышен до 40 000 руб. и с тех пор не менялся. Кроме того, в феврале 2012 года женщина получила премию по итогам работы в 2011 году в размере 30 000 руб.

При этом Панова была в отпуске с 1 по 28 августа 2011 года (28 календарных дней), а за отработанные в августе дни она получила 3913,04 руб.

Итого Панова за расчетный период заработала (без учета отпускных - они по старым правилам не учитываются):

$30\,000 \text{ руб.} \cdot 9 \text{ мес.} + 40\,000 \text{ руб.} \cdot 2 \text{ мес.} + 30\,000 \text{ руб.} \cdot 3913,04 \text{ руб.} = 383\,913,04 \text{ руб.}$

На отработанное в расчетном периоде время приходится 338 календарных дней (366 – 28). Значит, сумма дневного пособия равна:

$383\,913,04 \text{ руб.} : 338 \text{ дн.} = 1135,84 \text{ руб.}$

Максимальная сумма дневного пособия чуть больше – 1136,99 руб.). Поэтому сумма пособия будет равна такой величине:

$1135,84 \text{ руб.} \cdot 140 \text{ дн.} = 159\,017,60 \text{ руб.}$

7.8 Смета обоснования обязательных резервов на отпуска

С 2011 года создавать в бухучете резерв на оплату отпусков должны все предприятия, за исключением малых, не являющихся эмитентами публичных ценных бумаг. Такие требования установлены для оценочных обязательств в ПБУ 8/2010.

В налоговом учете по-прежнему сама организация решает, выгоден ли резерв по отпускам. Правила статьи 324.1 Налогового кодекса РФ неизменны и в этом году. Главное, чтобы о резерве для целей исчисления налога на прибыль вы оговорились в учетной политике на 2012 год.

В бухучете алгоритм, по которому формируется резерв, предприятие определяет для себя самостоятельно. А вот в налоговом — четкий порядок прописан в статье 324.1 кодекса. И там понадобится определить, сколько ежемесячно будет отчисляться в резерв. А суммы таких отчислений подтверждаются отдельным расчетом — сметой.

Предельный размер резерва. Надо взять сумму отпускных с учетом страховых взносов, которую вы предполагаете выплатить в течение года. К ним вы вправе прибавить и возможные расходы на оплату дополнительных отпусков независимо от общей продолжительности отдыха сотрудников (письмо Минфина России от 13 толя 2010 г. № 03-03-06/2/125).

Смета считается на 2012 год, поэтому и тариф для страховых взносов берется ныне действующий. В общем случае для обычных компаний, не использующих льготы, совокупная ставка составляет 30 процентов. Ее применяют до тех пор, пока сумма выплат работнику с начала года не превышает 512 000 руб. А потом со всего, что сверх этого предела, надо отчислять 10 процентов в ПФР.

Но сумма расходов по формированию резерва та же, для расчета достаточно общей ставки 30 процентов. Если же организация в числе льготников по взносам, для расчета берется соответствующую сниженная ставка. Плюс взносы на травматизм.

Отталкиваясь от найденного лимита резерва, можно рассчитать процент для ежемесячных отчислений. Просто разделите предельную величину резерва на предполагаемую сумму расходов на оплату труда с учетом страховых взносов (в том числе на травматизм) за предстоящий год и умножьте на 100.

Исходя из найденного норматива, каждый месяц можно определять сумму, которую списывают в состав расходов на оплату труда (п. 24 ст. 255 Налогового кодекса). Достаточно начисленную за текущий месяц зарплату умножить на норматив.

В том месяце, когда сумма отчислений, рассчитанная нарастающим итогом с начала года, превысит предел, установленный в учетной политике, размер отчислений в резерв рассчитывается так. От годового лимита отнимается сумма, которую уже отнесли на резерв с начала года. Остаток отчисляется в резерв. Со следующего месяца направлять суммы в резерв уже не нужно.

Пример. В учетной политике ООО «Кристалл» для целей налогообложения на 2012 год предусмотрено создание резерва на оплату отпусков, а также расчет ежемесячных отчислений в резерв с учетом взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний. При этом ежемесячный процент отчислений в резерв составляет 15,79 процента, а предельная сумма отчислений в резерв за год — 195 300 руб.

Начиная с января 2012 года бухгалтер ежемесячно отчислял в резерв исходя из фактической суммы расходов на оплату труда (без отпускных) с учетом всех страховых взносов. Суммы отчислений приведены ниже.

Таблица 7.8 – Расчет сумм отчислений в резерв на оплату отпусков

Месяц	Фактические расходы на оплату труда с учетом всех страховых взносов, руб.	Процент отчислений в резерв, утвержденный в учетной политике, %	Ежемесячная сумма отчислений в резерв, руб.	Сумма отчислений в резерв с начала года, руб.
Январь	150 000	15,79	23 685	23 685
Февраль	150 000	15,79	23 685	47 370
Март	160 000	15,79	25 264	72 634
Апрель	165 890	15,79	26 194	98 828
Май	160 000	15,79	25 264	124 092
Июнь	170 000	15,79	26 843	150 935
Июль	162 850	15,79	25 714	176 649
Август	165 000	15,79	26 054	195 300

В августе 2012 года сумма отчислений исходя из фактических расходов на оплату труда выходила: 26 054 руб. = 165 000 руб. х 15,797%. Тогда сумма отчислений, рассчитанная нарастающим итогом с начала года, превысила бы предельную величину резерва, установленную в учетной политике — 176 649 руб. + 26 054 руб. > 195 300 руб. Поэтому в августе бухгалтер отчислил в резерв 18 651 руб. (195 300 - 176 649).

Форма сметы нигде конкретно не установлена, поэтому можно разработать ее самостоятельно. В ней обозначьте:

- предполагаемую годовую сумму расходов на оплату труда с учетом страховых взносов, в том числе на травматизм;
- предполагаемую годовую сумму предстоящих выплат (отпускных) с учетом страховых взносов;
- процент ежемесячных отчислений в резервы.

Пример. В декабре 2009 года сотрудники предприятия были отправлены в длительные отпуска (основной и дополнительный), часть которых заканчивалась только в январе-феврале 2010 года. Всю сумму отпускных бухгалтерия учла в расходах 2009 года, то есть в момент начисления и выплаты. В 2010 году в организации прошла выездная проверка. Налоговики определили, что часть отпускных в сумме 461756 руб. приходится на январь-февраль 2010 года. На эту сумму они уменьшили расходы 2009 года, начислили пени и оштрафовали компанию по статье 122 Налогового кодекса РФ. При этом инспекторы руководствовались позицией Минфина России.

Главное финансовое ведомство уже давно придерживается такой точки зрения: если отпуск длится несколько налоговых или отчетных периодов, то расходы на его оплату нужно распределить при расчете налога на прибыль на несколько месяцев.

Такой вывод финансисты делают из положений пункта 4 статьи 272 Налогового кодекса РФ. В нем сказано, что расходы на оплату труда при методе начисления списываются ежемесячно. Эта позиция изложена в письмах Минфина России от 14 июня 2011 г. № 07-02-06/107, от 23 декабря 2010 г. № 03-03-06/1/804 и ряде других.

Списывая расходы единовременно, предприятие руководствовалось пунктом 1 статьи 272 Налогового кодекса РФ, который позволяет учесть затраты при расчете налога на прибыль в момент совершения операции, т.е. в день начисления отпускных.

Суд подтвердил, что уменьшить прибыль на отпускные единовременно позволяет пункт 1 статьи 272 Налогового кодекса РФ. Кроме того, он отметил, что статья 136 Трудового кодекса РФ обязывает работодателя рассчитать сотрудника за три дня до ухода в отпуск. Следовательно, расход у организации возникает в момент начисления отпускных, а не длится на протяжении нескольких месяцев.

7.9 Отчетность по страховым взносам во внебюджетные фонды

Отчитаться перед соцстрахом по форме-4 ФСС за 2011 год необходимо по новым правилам. Тем, что утвердили в Минздравсоцразвития России приказом от 22 ноября 2011 г. № 1385н. В пункте 2 самого приказа сказано, что его положения надо применять уже при подготовке отчета за прошлый год.

Теперь нет необходимости представлять ревизорам форму-4 ФСС РФ в полном объеме, если некоторые таблицы пустуют. Обязательно подать надо лишь титульный лист расчета и таблицы 1,3,6 и 7. Остальные таблицы заполнять и направлять контролерам не требуется, если никаких показателей в них нет.

К моменту, когда подходил срок подачи годового отчета в соцстрах (в этом году это было 16 января), приказ с новыми правилами еще не был официально опубликован. А вступает в силу он через 10 дней с даты публикации. Выходит, в первой половине января документ так и не начал действовать. Поэтому возникли сомнения: отчитываться за 2011 год надо было по-новому или же еще по-старому?

В письме от 28 декабря 2011 г. № 14-03-18/04-16256 чиновники из ФСС РФ рекомендовали применять новый порядок начиная с отчета за 2011 год. Однако не все бухгалтеры прислушались к ревизорам. И тем самым, ничего не нарушили. Да и сами работники социального фонда нас недавно заверили: тем, кто отчитался по старинке в полном объеме, переделывать расчет не придется.

Само собой, за I квартал 2012 года (то есть не позднее 16 апреля) подавать форму-4 ФСС надо будет уже по новым правилам.

Если за 2011 год отчитались в соцстрах по старым правилам, переделывать расчет и подавать его вновь не требуется.

Специалисты ФСС РФ изменили свое мнение в отношении того, как переоформить больничный лист, если он изначально был выписан с ошибками. Речь идет о ситуации, когда в бюллетене неверно заполнен раздел «Заполняется врачом медицинской организации». В таком случае правила требуют переделывать больничный.

Раньше ревизоры сообщали, что на вторичном листке должна стоять та же дата выдачи, что и на первоначальном. Об этом было их письмо от 28 ок-

тября 2011 г. № 14-03-18/15-12956. Но вот в другом, более позднем, письме от 23 декабря 2011 г. № 14-03-11/15-16055 чиновники указали: в дубликate должна стоять текущая дата, а не та, что была в первоначально выданном.

Продлевать больничный, который затянулся на 15 дней и больше, лечащий врач может лишь по решению врачебной комиссии. Поэтому в бюллетене должны быть подписи доктора и председателя комиссии.

Теперь узнать, чего ждать от проверяющих из Роструда, можно, заглянув в новый регламент, утвержденный приказом Минздравсоцразвития России от 7 ноября 2011 г. № 1325н. Этим документом ревизоры отныне обязаны руководствоваться в тех случаях, когда решат проконтролировать, насколько правильно тот или иной работодатель исчисляет и выплачивает своим сотрудникам больничные за свой счет. А также соблюдает ли компания правила обязательного страхования от несчастных случаев.

Естественно, регламент подготовили, не выходя за рамки Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ, в котором прописаны основные правила неналоговых проверок. Так, плановую ревизию трудовые инспекторы вправе проводить не чаще чем раз в три года. А внеплановых проверок за такой период может быть и больше. И что интересно, специалисты Роструда имеют право беспрепятственно проводить проверки в любое время суток. Об этом сказано в пункте 5 регламента.

8. Уточненный НДФЛ в 2012 году

8.1 Общие положения

В январе 2012 года возникла путаница в том, какой КБК проставлять в платежном поручении на перечисление налогов, пеней и штрафов. Большей частью это касалось НДФЛ. Еще в конце прошлого года в Минфине России сообщили, что готовятся новые указания по порядку применения бюджетной классификации. Речь идет о приказе от 21 декабря 2011 г. № 180н.

13 января 2012 года чиновники из Министерства юстиции в письме № 01/1008-ВЕ признали: новые указания не нуждаются в госрегистрации. В связи с этим представители Минфина России сообщили, что новые КБК надо применять с 1 января 2012 года. Об этом их письмо от 16 января 2012 г. № 02-05-10/70.

Письмо от 30 декабря 2011 г. № 02-04-09/6082 гласит, что поручения на уплату НДФЛ, в которых вы указали прежние КБК, уточнять не нужно. Сотрудники казначейства самостоятельно распределят и зачислят поступившие суммы по новым кодам.

Обычно заработную плату за истекший месяц организация выплачивает работникам окончательно уже по его завершении, в первых числах следующего месяца. Тогда же удерживают и налог с дохода работника. Ситуация с декабрьской зарплатой не исключение, если день ее выдачи в компании приходился,

например, на 10-е число. Но к какому отчетному периоду относится декабрьский НДФЛ, удержанный в январе?

ФНС России в письме от 12 января 2012 г. № ЕД-4-3/74 разъяснили, что налог в таком случае нужно полностью отразить в справке 2-НДФЛ за 2011 год. Это означает, что в разделе 3 отчета надо полностью отразить декабрьский доход. А сумма, указанная в строке 5.5 «Сумма налога перечисленного», также должна включать все декабрьские начисления. Даже если они были отправлены в бюджет в январе.

Доход в виде оплаты труда считается полученным в последний день месяца, за который он начислен (п. 2 ст. 223 Налогового кодекса РФ).

В конце 2011 года вычеты на третьего ребенка и последующих детей увеличились с 1000 до 3000 руб. Данная норма стала действовать задним числом — с 1 января 2011 года. В результате этого в ноябре прошлого года предприятиям пришлось пересчитывать детские вычеты за весь год. А по окончании его могла возникнуть переплата по НДФЛ. Это в случае, если излишек не удалось компенсировать за счет доходов сотрудника, полученных в ноябре—декабре 2011 года.

При таких обстоятельствах из Минфина России разрешили возвращать деньги работнику через организацию на основании заявления, но строго на банковский счет, а не наличными. То есть можно руководствоваться правилами, прописанными в пункте 1 статьи 231 Налогового кодекса РФ для излишне удержанных сумм налога. И значит, подобный возврат организация может компенсировать за счет будущих платежей по НДФЛ с доходов этого же работника или остальных.

Но, если в течение года вообще не предоставлялись стандартные вычеты сотруднику или предоставились, но в меньшем размере, чем положено. Допустим, не стали пересчитывать налог с учетом новых 3000 руб., а оставили вычет на третьего ребенка в старом размере — 1000 руб., поскольку заявления от человека не было. В этом случае за пересчетом налоговой базы по НДФЛ работнику надо обратиться уже в налоговую инспекцию. И переплату вернет она же. Для этого сотруднику необходимо подать в ИФНС форму 3-НДФЛ и подтверждающие документы. Такого требования пункта 4 статьи 218 кодекса.

8.2 Практическое применение изменения НДФЛ

1) Какие коды доходов и вычетов проставлять в 2-НДФЛ.

До сих пор на этот счет не было официальных разъяснений. Тем не менее уже необходимо проставлять в справках за 2011 год уже новые коды детских вычетов. То есть «114» — на первого ребенка, «115» — на второго, «116» — на третьего и каждого последующего, «117» — на ребенка-инвалида. Все они есть в Справочнике кодов вычетов, действующем в редакции приказа ФНС России № ММВ-7-3/909@.

Изменения в размере вычетов стали действовать задним числом, с 1 января 2011 года. Поэтому и коды используйте по новым правилам. Только просле-

дите, чтобы размер вычета на первого и второго ребенка был равен 1000 руб., то есть прошлогоднему значению. А не 1400 руб., как это в нынешнем году. Формируя справки в программе, измените сначала коды вычетов на новые в карточках учета НДФЛ по каждому работнику. И они автоматически отразятся и в справке.

В ФНС не требуют менять для 2011 года старый код детского вычета (108) на новые. Но, во многих местных инспекциях справки уже с измененными кодами. А старый код «108» (на каждого ребенка) пригодится, если придется подавать «уточненки» за прошлые периоды.

2) Какие выплаты и суммы НДФЛ необходимо отражать в справке за 2011 год.

В предприятии день выдачи зарплаты — каждое 10-е число месяца. Отражать ли в справке 2-НДФЛ за 2011 год декабрьский НДФЛ, удержанный в январе? Именно тогда была перечислена работникам зарплата за декабрь.

Да. ФНС России в письме от 3 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/1692@ разъяснили, что налог в таком случае нужно полностью отразить в справке 2-НДФЛ за 2011 год. Это означает, что в разделе 3 отчета необходимо показать декабрьскую зарплату, хоть и выплаченную в январе. И сумма, указанная в строке 5.5 «Сумма налога перечисленная», также должна включать все декабрьские начисления. Даже если они были отправлены в бюджет в январе. Объяснение здесь простое. Доход в виде оплаты труда считается полученным в последний день месяца, за который он начислен (п. 2 ст. 223 Налогового кодекса РФ).

3) В декабре 2011 года предприятие выплатило работнику отпускные за январь 2012 года. И тогда же НДФЛ с отпускных направило в бюджет. Отражать ли перечисленные суммы в справке 2-НДФЛ за 2011 год?

Да. И в Минфине, и в ФНС России считают, что отпускные не являются оплатой труда. В целях исчисления НДФЛ доход в виде отпускных надо определять на дату его выплаты. И не важно, за какой период его начислили (письма ФНС России от 10 апреля 2009 г. № 3-5-04/407@, Минфина России от 15 ноября 2011 г. № 03-04-06/8-306).

Таблица 8.1 – Коды вычетов по налогу на доходы физических лиц в 2012 г.

Ситуация	Коды в справке по форме 2-НДФЛ	Пояснения
1	2	3
У сотрудника двойня	Если это первый и второй ребенок, ставьте коды «114» и «115» соответственно. Если же второй и третий, тогда «115» и «116»	Не важно, кого из двойняшек вы определите как старшего. Такой вывод подтверждает письмо Минфина России от 21 декабря 2011 г. №03-04-05/8-1075»
У работника трое детей, и третий ребенок является инвалидом	На первого ребенка — «114», на второго ребенка — «115», на третьего ребенка — инвалида—«117»	Вычет на ребенка-инвалида всегда показывайте под кодом «117». И не важно, какой он ребенок по счету — первый или третий. Письмо Минфина РФ от 10 января 2012 г. № 03-04-05/8-1

1	2	3
Организация арендует у работника его личный автомобиль, нежилое помещение и офисную технику (компьютер, принтер)	В случае с арендой транспортных средств используйте код дохода «2400». А когда речь идет об аренде иного имущества (в частности, нежилого помещения и офисной техники), код будет «1400»	С арендной платы, выплачиваемой сотрудникам, необходимо удерживать НДФЛ. Тут ваша компания является налоговым агентом. Поэтому подобные доходы отражайте и в справке 2-НДФЛ. В том периоде, когда вы их фактически выплатили работнику (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ). Коды доходов содержатся в Справочнике, утвержденном приказом ФНС России от 17 ноября 2010 г. № ММВ-7-3/611@
Работникам выплатили компенсации: – за неиспользованные отпуска; – за вредные условия труда	И в том и другом случае общий код «4600»	Именно под таким кодом ИФНС рекомендовали отображать компенсацию за неиспользованный отпуск, поскольку отдельного кода для подобной выплаты нет (письмо ФНС России от 8 августа 2008 г. № 3-5-04/380@). Аналогично поступите и с компенсациями за вредные условия труда
Организация выплачивает работнику проценты по займу, который он предоставила организации	Доход в виде процентов по займу под кодом «1538»	Выплачиваемые проценты отражайте как доход в том месяце, в котором их фактически выплатили работнику (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ)

Поэтому в справке 2-НДФЛ за 2011 год отразите сумму январских отпускных, выплаченных работнику в декабре прошлого года. Сумму налога, исчисленную с этих отпускных, удержанную и направленную в бюджет, также включите в общие показатели строк 5.3, 5.4 и 5.5 соответственно.

Аналогичным образом надо поступать в ситуации, когда законный отдых работника начинается в декабре, а заканчивается в январе следующего года. Ведь и в этом случае отпускные вы выплатили бы в декабре 2011 года.

7) Организация не выплатила сотрудникам заработную плату за декабрь 2011 года. Эта задолженность погасится в марте или в апреле 2012 года. Как в этом случае показать доход и заполнить строку 6.5 «Сумма налога перечисленная»?

В справке 2-НДФЛ за 2011 год отразится сумма начисленной, хотя и не выплаченной, зарплаты. Ведь по правилам пункта 2 статьи 223 Налогового кодекса РФ доход в виде оплаты труда возникает у работника в конце каждого месяца. В тот же момент обязаны исчислить НДФЛ. Поэтому его сумму отразится по строке 5.3 справки.

Значения строк 5.4 «Сумма налога удержанная» и 5.5 «Сумма налога перечисленная» зависят от того, когда выдадут зарплату за 2011 год. Если до того, как будут подавать 2-НДФЛ в инспекцию (максимум до 2 апреля включитель-

но), то суммы удержанного с запоздалой зарплаты и перечисленного в бюджет НДФЛ покажут в справке.

Если же позже (после 2 апреля), то сумму удержанного и перечисленного налога покажут уже без учета задержанных выплат. Но при инспекторы вправе выставить штраф. За то, что не сообщили им до 1 февраля 2012 года о неудержанных суммах НДФЛ. Ведь по строке 5.7 «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» представленной справки за 2011 год придется отразить долг. Размер штрафа составит 200 руб. за каждый такой отчет по форме 2-НДФЛ. Основание — пункт 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ.

Когда произойдет расчет с работниками полностью, необходимо подать в налоговую инспекцию уточненные 2-НДФЛ за прошлый год.

5) В конце декабря 2011 года учредители на общем собрании приняли решение выплатить участникам компании дивиденды. Но перечисление было осуществлено только в феврале 2012-го. К какому году относить такой доход?

Доход в виде дивидендов относится к тому году, в котором вы их реально выплатили учредителям. То есть к 2012-му. Поэтому в справку 2-НДФЛ за 2011 год включать не придется.

Этот принцип работает для всех «незарплатных» доходов. Это, например, премии к праздникам и юбилеям, выплаты по гражданско-правовым договорам и прочие. Если такие суммы начислили в 2011 году, а выплатили на самом деле в 2012-м, то в форме 2-НДФЛ за прошлый год указывать их не надо. Ведь в ней отражают только фактически полученные доходы. А любой денежный доход (кроме оплаты труда) считается таковым в день его выплаты.

6) В организации числится 10 работников. Можно ли отчитаться за них по формам 2-НДФЛ в бумажном варианте?

Вам придется представить сведения строго в электронном виде. Справки на бумаге можно подавать, только если вы отчитываетесь не более чем за девять человек.

7) Сумма предоставленных вычетов не должна превышать доход работника. А какой именно вычет уменьшить, если сумма таковых все-таки больше дохода?

Уменьшить можете любой из вычетов. К примеру, остаток вычета в пределах суммы дохода может приходиться на последнего по счету ребенка.

8) Когда и как можно подать уточненную справку 2-НДФЛ?

Подать «уточненку» можно в любое время. Номер ее будет таким же, как у первоначальной справки, а вот дата новая, текущая. Причины изменения показателей советуем перечислить в сопроводительном письме к уточненной справке.

9) Надо ли сдавать справки 2-НДФЛ, если в течение года никому ничего не выплачивали?

Нет, не нужно. «Нулевок» для такого случая закон не предусматривает. Но не исключено, что инспекторы попросят принести им письмо, подтверждающее, что компания не вела деятельность и не начисляла зарплату.

10) Предприятие пересчитало НДФЛ за 2011 год на некоторых работников с учетом новых детских вычетов (на третьего ребенка и на детей-инвалидов). В итоге вышло, что удержали с доходов таких сотрудников лишнюю сумму налога. Нужно ли ее отразить в справке 2-НДФЛ за прошлый год?

Да, излишне удержанную сумму налога вам необходимо показать по строке 5.6 справки. Но это только в том случае, если на момент представления отчета в инспекцию (то есть до 2 апреля включительно) не успели вернуть переплату работнику. Получить деньги сотрудник может лишь строго на свой банковский счет в порядке статьи 231 Налогового кодекса РФ. При этом суммы по строкам 5.4 (удержанная) и 5.5 (перечисленная) будут превышать показатель строки 5.3 «Сумма налога исчисленная».

Если рассчитались с сотрудником до того, как стали заполнять 2-НДФЛ за 2011 год? Тогда отражать «излишки» не придется. Строка 5.6 будет пустой.

11) Один из работников уволился в прошлом году. У него трое детей. Как поступить с «излишками» по налогу, возникающими после того, как пересчитали ему базу с учетом увеличенного размера вычета на третьего ребенка?

Если работник уволился до того, как появились изменения в подпункте 4 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, то есть до 22 ноября 2011 года, пересчитывать вычеты не требуется. За пересчетом и возвратом он уже сам обратится в инспекцию. В предприятие он может обратиться лишь за справкой 2-НДФЛ. Оформите ее по новой форме, но отразите в ней данные по состоянию на момент увольнения. То есть с учетом старых вычетов и без переплаты.

Переплату по НДФЛ, возникшую по итогам 2011 года, нельзя зачесть в счет удержаний этого налога с доходов 2012 года.

Если же сотрудник ушел уже после того, как стало известно о новых размерах вычетов, и успел написать соответствующее заявление на новые вычеты, пересчитать налог придется. Но вот вернуть бывшему работнику переплату в 2012 году организация не может. Ведь она не является для него налоговым агентом. Тут достаточно выдать человеку справку 2-НДФЛ, в которой значится «излишек». С ней он сам пойдет в инспекцию писать заявление на возврат.

12) Организация не хочет возвращать работнику сумму излишне удержанного НДФЛ. Было бы удобнее вычесть эту сумму, перечисляя налог в феврале или марте 2012 года (когда платят в бюджет НДФЛ уже с зарплаты текущего года). Так делать можно?

Нет, не можете зачесть переплату по НДФЛ, возникшую по итогам 2011 года, в счет удержаний с доходов 2012 года. Ведь речь идет уже о новом налоговом периоде. Иначе нарушаются правила пункта 3 статьи 226 Налогового кодекса РФ. В данном случае можно только вернуть «излишки» налога на банковский счет работника.

13) В 2011 году ошибочно заплатили больше НДФЛ, чем исчислили и удержали с доходов сотрудника. Нужно ли в справке 2-НДФЛ указывать эту переплату?

Нет, сумму ошибочной переплаты в справке лучше не отражать. По общим правилам работодатель, как налоговый агент, не может направлять в бюд-

жет суммы НДФЛ за счет собственных средств. Он должен заплатить лишь столько, сколько удержал из дохода налогоплательщика (в частности, работника или учредителя). Так предусмотрено пунктом 9 статьи 226 Налогового кодекса РФ.

Выходит, сумма, которую перечислили в бюджет сверх удержанной, налогом как таковым не является. Контролеры квалифицируют ее как невыясненные поступления. А раз о НДФЛ речь не идет, в справке по форме 2-НДФЛ фиксировать ошибочную переплату не нужно. Причем излишки, возникшие из-за ошибки в платежке, можно только вернуть. Зачесть их в счет предстоящих платежей не получится. Все эти выводы есть в письме ФНС России от 4 июля 2011 г. № ЕД-4-3/10764.

14) У организации есть несколько филиалов. Куда нам представлять справки 2-НДФЛ по таким подразделениям: в инспекцию по месту их учета или же туда, где числится головной офис?

Справки 2-НДФЛ за работников филиалов подавать по их местонахождению. Причем независимо от того, кто именно выплачивает им доходы — головной офис или обособленное подразделение организации.

Дополнительно подавать справки о доходах по месту учета головной организации не требуется. Аналогичные разъяснения в письмах Минфина России от 29 марта 2010 г. № 03-04-06/55, от 28 августа 2009 г. № 03-04-06-01/224.

15) Как нумеровать справки 2-НДФЛ по сотрудникам обособленного подразделения?

Вообще, особого значения не имеет то, как пронумеровать справки. Главное указать в справках по обособленному подразделению соответствующий ОКАТО.

В то же время формы 2-НДФЛ за отдаленное подразделение можно нумеровать отдельно от справок головного офиса, если именно на филиал возложены обязанности налогового агента. То есть когда бухгалтерия подразделения самостоятельно учитывает доходы, выплачиваемые работникам, и перечисляет удержанные суммы НДФЛ в бюджет по своему местонахождению. Такой вывод можно сделать из содержания раздела II Рекомендаций, утвержденных приказом ФНС России от 17 ноября 2010 г. № ММВ-7-3/611@.

16) В организации двое сотрудников — граждане Республики Молдова. Находятся на территории РФ на основании разрешения МИД. Ни прописки, ни регистрации в России нет. Как в справках для таких работников заполнить строку 2.8 «Адрес места жительства в РФ»?

По иностранным гражданам вообще можно не заполнять Строку 2.8. Тут достаточно заполнить пункт 2.9 «Адрес в стране проживания». В нем потребуется указать лишь код страны (то есть Молдовы) и адрес в произвольной форме (можно латинскими буквами). А если какие-либо показатели адреса отсутствуют, то соответствующие поля пункта оставьте незаполненными. Все эти правила закреплены в разделе II Рекомендаций по заполнению формы 2-НДФЛ.

17) Работник в течение 2011 года сменил статус с нерезидента на резидента. Пересчитали НДФЛ по ставке 13 процентов вместо 30 процентов. А как

отчитаться за такого сотрудника? Должны оформить две справки 2-НДФЛ по каждой ставке?

Справка будет одна. Со статусом «резидент». Ведь окончательный статус работника определяется по итогам налогового периода, то есть года (ст. 216 Налогового кодекса РФ). Поэтому в пункте 2.3 «Статус налогоплательщика» поставьте цифру 1.

Далее заполните раздел 3, где укажите всю сумму доходов с января по декабрь 2011 года. Они будут облагаться по ставке 13 процентов. В разделе 4 проставьте сумму стандартных вычетов, право на которые появилось у работника с начала года.

В строке 5.3 укажите сумму налога, исчисленную по ставке 13%.

Таблица 8.2 – Повышенные детские вычеты по НДФЛ

Ситуация	Особенности изменений в 2012 года
Размеры основных детских вычетов	По 1400 руб. на первого и второго ребенка, 3000 руб. — на третьего и последующих
Лимит дохода для стандартного детского вычета	280 000 руб.
На вычеты могут претендовать	родители, супруги родителей, усыновители, опекуны и т. д.
Пороговая сумма дохода, после которой вычеты не положены	Не изменилась. Работник имеет право на детский вычет до тех пор, пока его доход с начала года не превысил 280 000 рублей
Если у сотрудника трое детей, но по двум старшим вычеты уже не положены (им больше 18 лет). Тогда как определить вычет на младшего, которому еще нет 18?	Стандартный вычет на младшего ребенка составляет 3000 рублей в месяц. Тот факт, что на двух старших детей вычеты уже не полагаются, тут не важен. Чтобы получать повышенный вычет на третьего ребенка, работник должен представить копии свидетельств о рождении всех детей
Сотрудник организации женился на женщине, у которой есть трое несовершеннолетних детей от первого брака. Своих детей у него нет. Положен ли ему в такой ситуации увеличенный вычет на третьего ребенка?	Да, положен. Согласно установленным правилам, на стандартные детские вычеты могут претендовать не только родители, но и супруги родителей, усыновители, опекуны, попечители, приемные родители и их супруги. Главное, чтобы ребенок был на обеспечении у этих людей. Если сотрудник, его новая жена и все трое ее детей живут вместе, то, несомненно, ему полагаются все стандартные детские вычеты. В том числе и увеличенный вычет на третьего ребенка
Увеличенные вычеты в 3000 рублей в месяц предоставляют также на детей-инвалидов. А если такой ребенок является третьим в семье? Вычет на него составит 6000 рублей?	Нет, работодатель вправе предоставлять таким сотрудникам вычет в размере 3000 рублей. Но в случае выхода разъяснений в пользу налогоплательщика размер вычета можно будет увеличить. А переплату вернуть
Сотрудница в одиночку воспитывает троих детей, из которых младший имеет инвалидность?	Все стандартные вычеты на детей удваиваются. То есть вычет на младшего составит 6000 рублей
Сотрудница родила третьего ребенка и находится в отпуске по уходу за ним. Должны ли предоставляться ей увеличенный вычет уже сейчас?	Если женщина находится в отпуске по уходу за ребенком и одновременно работает (неполный день или неделю), то у нее есть доход, облагаемый по ставке 13 процентов. А раз так, то она, как и любой другой сотрудник, имеет право на стандартные вычеты. Допустим, в 2012 году эта сотрудница не работает — получает только пособие по уходу за ребенком. С него, как известно, НДФЛ не удерживают. Однако стандартные детские вычеты полагаются работникам даже за те месяцы, когда у них не было облагаемых доходов. Поэтому если женщина выйдет на работу в 2012 году, ее доход можно будет уменьшить на те вычеты, которые относятся к месяцам детского отпуска. Но предположим, что в 2012 году женщина так и не выйдет на работу. Если налогооблагаемых доходов в этом налоговом периоде у нее не будет, то стандартные вычеты за 2012 год ей не полагаются

9. Изменения по налогу на добавленную стоимость

9.1 Общие изменения

Кардинальные перемены в расчете НДС произошли еще в октябре 2011 года. Но применять новые правила в полной мере стало возможным, лишь в этом году.

Самым сильным нововведением являются корректировочные счета-фактуры. Их теперь оформляют поставщики в ситуациях, когда меняют стоимость уже отгруженных товаров. Зачастую корректируют цену продукции. Но это не единственный вариант. Может измениться и количество поставленного товара. Такие изменения появились в пункте 3 статьи 168 и пункте 1 статьи 169 Налогового кодекса РФ.

В этом случае получается, что поставщик начислил изначально такой налог больше чем нужно. Компенсировать эту «лишнюю» сумму налога продавец сможет с помощью вычета. Теперь это прямо предусмотрено в пункте 13 статьи 171 Налогового кодекса РФ.

А у покупателя наоборот. Раз в итоге стоимость товаров снизилась, значит, он принял к вычету излишнюю сумму НДС. Поэтому налог придется восстановить. На дату, когда компания получит от поставщика «первичку» с новой стоимостью товаров или корректировочный счет-фактуру. В зависимости от того, что произойдет раньше. Это прописано в пункте 3 статьи 170 кодекса. То есть, даже если покупатель еще не дождался от контрагента корректировочного счета, но получил накладную с учетом скидки, налог нужно восстановить.

И еще об одном изменении в расчете НДС. По договорам, цена которых установлена в условных единицах или инвалюте, размер выручки у продавца и сумму вычетов для покупателя надо определять на дату отгрузки. Пересчет на день оплаты делать не нужно. Так установлено пунктом 4 статьи 153 Налогового кодекса РФ. А суммовые разницы можно отразить в налоговом учете в полной сумме.

9.2 Счета-фактуры и другие важные документы по НДС

Постановлении Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137, которое действует вместо постановления от 2 декабря 2000 г. № 914. представило бланк счета-фактуры в постановлении и форму корректировочного счета. А также новые формы журнала учета счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. Правила заполнения всех этих документов тоже утверждены постановлением № 1137.

Новый нормативный акт регламентировал также порядок работы с электронными счетами-фактурами. ФНС России утвердила форматы некоторых важных сообщений, необходимых для обмена счетами через сеть. Согласно общему порядку постановление № 1137 вступило в силу 24 января 2012 года.

Когда организация составляет первоначальный счет-фактуру, в строке 1а нужно проставить прочерк. Если изменения касаются стоимости уже отгруженных товаров, то придется составить корректировочный счет-фактуру. Если корректировка не касается стоимости, тогда составляется еще один счет-фактура с правильными данными. Номер и дата в новом экземпляре остаются прежними. А в строке 1а нужно отразить порядковый номер и дату исправления документа.

Новые экземпляры счетов-фактур составлять нет необходимости, если ошибка не мешает идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, ставку и сумму налога.

Указанный порядок исправления ошибок относится только к документам, которые составлены после вступления в силу постановления № 1137. Это следует из пункта 2 постановления. Счета-фактуры, которые выписывали до этого момента, исправлять надо по ранее действовавшим правилам - внесением исправления в оба экземпляра счета-фактуры, заверив их подписью руководителя и печатью. Так было предусмотрено в пункте 29 Правил, утвержденных постановлением № 914.

В строке 7 теперь нужно указывать наименование валюты, в которой составлен счет-фактура. А также ее цифровой код по Общероссийскому классификатору валют. Кстати, Составить один счет-фактуру на товары, часть которых оценена в рублях, а часть в валюте, не получится. Ведь валюта в строке 7 должна быть единой для всех товаров, указанных в счете.

Данные о валюте нужно заполнять и при неденежных расчетах (бартерных операциях). Для договоров, по которым стоимость продукции установлена в у. е. или валюте, а оплата производится в рублях, счета-фактуры можно составить только в рублях.

В графе «Единица измерения» теперь надо указывать код (графа 2) и условное обозначение (графа 2а). Под условным обозначением понимается национальное обозначение в соответствии с разделами 1 и 2 Общероссийского классификатора единиц измерения.

Графа «Страна происхождения товара» теперь состоит из двух частей: цифровой код (графа 10) и краткое наименование в соответствии с Общероссийским классификатором стран мира (графа 10а). Отметим, что графы 10, 10а, также как и 11 («Номер таможенной декларации»), по-прежнему предназначены только для товаров, страной происхождения которых не является РФ.

Из названия реквизитов под таблицей теперь видно, что заверять счет-фактуру может не только руководитель (главбух), но и другой уполномоченный сотрудник. Если счет-фактура составлен в электронном виде, подпись главбуха формировать не нужно: электронный счет-фактуру может подписать своей ЭЦП только руководитель (или вместо него уполномоченный работник).

В порядке четко прописано: данные о цене и стоимости товаров, а также сумму налога нужно приводить строго в рублях и копейках. Это относится также к книге покупок и книге продаж.

Если организация продает товары через обособленное подразделение, тогда в строке 1 счета-фактуры после номера через косую черту указывается цифровой индекс подразделения, установленный в приказе об учетной политике. Это касается и корректировочных счетов-фактур.

Если товары не облагаются налогом на добавленную стоимость или же организация освобождена от него согласно статье 145 кодекса, в графах 7 и 8 нового счета-фактуры должно быть указано «без НДС». Аналогично по сумме акциза — в графе 6 нужно писать «без акциза», а не ставить прочерк.

Законодатели изменили также формы книги покупок и книги продаж. Поскольку в счет-фактуру ввели новые реквизиты, форма книги покупок тоже изменилась. В ней теперь есть графы:

- номер и дата исправления счета-фактуры продавца (2а);
- номер и дата корректировочного счета-фактуры продавца (2б);
- номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца (2в).

Если вы получили от продавца счет-фактуру, который пока не исправляли, графу 2а заполнять не нужно. Графы 2б и 2в при отсутствии данных также будут пустыми.

Аналогичные по содержанию графы, но с другими номерами (1а, 1б и 1в соответственно) ввели и в книгу продаж.

В книге покупок несколько изменились названия граф 6—12. Существенно это только для графы 6. Теперь из ее названия следует, что страну происхождения нужно указывать в виде цифрового кода. А в книге продаж незначительно изменились наименования граф 4—9.

Подписывать книгу покупок (продаж) и дополнительный лист к ним теперь должен руководитель или уполномоченный им работник, а не главный бухгалтер.

Корректировочные счета-фактуры необходимо составлять в ситуациях, когда изменяется стоимость уже отгруженных покупателю товаров. Этот бланк сделали более удобным. До выхода постановления № 1137 налоговики советовали пользоваться рекомендованной формой корректировочного счета. Она приведена в письме ФНС России от 28 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/15927@. В этой форме каждая графа таблицы, связанная со стоимостью товаров, была разделена на четыре части: для показателей до и после изменений цены или количества продукции, а также разниц к уменьшению или доплате.

В новой форме те же самые данные надо отражать не в дополнительных графах, а по строкам таблицы. Для этого по каждой позиции товаров введены строки:

А (до изменения) — здесь нужно отразить показатели первоначального счета-фактуры;

Б (после изменения) — для данных после изменения стоимости товаров;

В (увеличение) — в этой строке приводят показатели, характеризующие рост стоимости товаров;

Г (уменьшение) — для данных с учетом скидки или уменьшения количе-

ства товаров.

Причем данные строки Г нужно приводить без знака «минус». Дело в том, что показатели строк В и Г получают так. Из данных строки А вычитают показатели строки Б. Отрицательную разницу приводят в строке В с положительным значением. Положительную разницу — в строке Г счета-фактуры.

Кроме того, в бланке корректировочного счета-фактуры появились те же новые показатели, что и в обычном. Это строки для исправления (1а) и показателя валюты (строка 4).

Уточнен порядок регистрации корректировочных счетов-фактур в книге покупок и книге продаж.

Если не считать перемещения и перенумерации показателей, по сути порядок регистрации корректировочного счета-фактуры в книге покупок или книге продаж не изменился. Так, если стоимость товаров снизилась, поставщик регистрирует корректировочный счет-фактуру в книге покупок. При этом теперь в графах 7—9 он укажет показатели из строки «Всего уменьшение (сумма строк Г)». Покупатель же приведет эти показатели в графах 4—6 книги продаж.

При росте стоимости товаров регистрировать корректировочный счет-фактуру в книге покупок будет покупатель. В графы 7—9 он перенесет данные из строки «Всего увеличение (сумма строк В)» корректировочного счета-фактуры. А продавец эти показатели укажет в графах 4—6 книги продаж.

Сохранились в новом порядке и другие рекомендации контролеров по поводу корректировочных счетов-фактур. Так, номер такому счету присваивайте в хронологическом порядке.

Журнал учета счетов-фактур теперь ведется по специальной форме. Она установлена в приложении 3 к постановлению № 1137. Журнал можно вести как на бумаге, так и в электронном формате. Данный регистр делится на две части: первая — для выставленных счетов-фактур, вторая — для полученных. В графе 4 журнала нужно будет указывать коды операций.

9.3 Особенности работы с посредниками

При продаже или покупке товаров через посредников в первую очередь необходимо проверить, полностью ли прописан в договоре порядок обмена документами, чтобы потом не возникло сложностей ни с контрагентом, ни с налоговыми органами. В дальнейшем, отражая данную сделку в учете, нужно иметь в виду ряд требований:

1) Вид договора, который можно заключить с посредником.

Виды посреднических договоров:

1. Комиссия. Стороны сделки называются комитентом и комиссионером. При продаже или покупке товаров комиссионер всегда действует от своего имени. Вознаграждение комиссионеру нужно уплачивать обязательно.

2. Поручение. В данном случае договор заключают доверитель и поверенный. Поверенный всегда действует от имени доверителя. А вознаграждение он должен получать в обязательном порядке, если одна из сторон договора ве-

дет предпринимательскую деятельность (если в договоре не установлен другой порядок).

3. Агентский договор. Сторонами сделки являются принципал и агент. В договоре нужно определить, от чьего имени выступает агент: от своего либо от лица принципала. За свои услуги посредник должен получать вознаграждение.

На практике чаще всего используют договор комиссии. Или агентский, но такой, который также построен по модели договора комиссии, то есть посредник в нем действует от своего имени. И это достаточно удобно, так как комиссионер или агент сам оформляет накладные, счета-фактуры и другие документы. Также часто посредник обязуется получить от покупателей выручку за товары или вести расчеты с поставщиками;

2) Основные моменты, которые необходимо предусмотреть в договоре с посредником.

При торговле через посредника налоги нужно рассчитывать по мере того, как посредник совершает сделки с покупателями или поставщиками. Поэтому в контракте важно предусмотреть четкий порядок документооборота. А именно регламентировать сроки, в которые комиссионер должен передавать комитенту документы (в том числе счета-фактуры). А также извещать о продаже (закупке), поступлении выручки от клиентов или перечислении аванса продавцам.

Кроме того, стоит подробно прописать содержание отчета посредника. Удобно установить в приложении к договору типовую форму такого отчета. Можно установить и санкции, которые должен уплатить комиссионер в случае несвоевременной передачи данных.

Также из договора комиссии должно быть понятно, когда услуги посредника считаются оказанными. Обычно устанавливают, что комиссионер выполнил поручение, если комитент утвердил его отчет. В договоре с посредником нужно прописать, в какие сроки он должен сообщать компании о поступлении предоплаты или выручки от покупателей.

Посредник обязан перечислять на счет компании выручку по мере ее поступления. По мнению судей, это нужно делать, как правило, на следующий день после того, как суммы зачислены на счет комиссионера. Иначе компания может требовать от посредника выплаты процентов за пользование чужими денежными средствами (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2004 г. № 86). В статье 316 Налогового кодекса РФ указано, что известить комитента о дате реализации имущества комиссионер должен не позднее трех дней после окончания отчетного периода.

3) Передача комитенту закупленные товары.

Сроки, в которые комиссионер должен передать комитенту закупленную для него продукцию, в законе не установлены. В договоре нужно указать, в какие сроки посредник передает приобретенные товары комитенту.

4) Перечисление выручки на счет предприятия.

Предприятия могут договориться, что комиссионер может перечислять поступившие ему суммы в любые сроки. Однако с точки зрения расчета налогов важно обязать посредника, чтобы он хотя бы незамедлительно сообщал ко-

митенту о том, что от клиентов поступила выручка или предоплата. Например, в течение одного дня с даты зачисления сумм на счет посредника.

5) Получение от комитента вознаграждения.

Порядок расчета сумм вознаграждения в законе не установлен. Однако посреднику предоставлена возможность удерживать вознаграждение из поступивших к нему сумм (ст. 997 Гражданского кодекса РФ). Стороны могут предусмотреть вознаграждение как в процентах от сделок, так и в виде фиксированной суммы;

6) Получение своей доли от дополнительной выгоды.

Посредник может заключить договор на условиях более выгодных, чем указал в своем поручении комитент. Например, продать товар дороже или купить дешевле. По умолчанию возникшая дополнительная выгода делится сторонами поровну (ст. 992 Гражданского кодекса РФ)

Предприятия могут установить другой порядок. Например, всю дополнительную выгоду передавать комиссионеру;

7) Возмещение расходов за счет комитента.

Как правило, комитент должен возмещать посреднику расходы, которые возникают в связи с исполнением поручения. Исключение — затраты на хранение товаров. Они обычно возлагаются на комиссионера (ст. 1001 Гражданского кодекса РФ). В договоре лучше четко обозначить список расходов, которые комитент должен возместить посреднику.

Таблица 9.1 – Условия необходимые для договора с посредником

Общность или право посредника	Общее правило, которое, установлено в законе	Что можно прописать в договоре с посредником
1	2	3
Перечислять выручку на счет предприятия	Посредник обязан перечислять выручку по мере ее поступления. В статье 316 Налогового кодекса РФ указано, что известить комитента о дате реализации имущества комиссионер должен не позднее трех дней после окончания отчетного периода	Комиссионер может перечислять выручку в любые сроки. Обязать посредника о незамедлительном сообщении о поступлении выручки
Передавать комитенту закупленные товары	В законе не установлено	Определить сроки для передачи приобретенных товаров комитенту
Получать от комитента вознаграждение	Посреднику предоставлена возможность удерживать вознаграждение из поступивших к нему сумм	Стороны могут предусмотреть вознаграждение как в процентах от сделок, так и в виде фиксированной суммы
Получать свою долю от дополнительной выгоды	Посредник может заключить договор на условиях более выгодных, чем указал в своем поручении комитент	Предприятия могут установить любой порядок
Возмещать расходы за счет комитента	Комитент должен возмещать посреднику расходы, которые возникают в связи с исполнением поручения. Кроме ст. 1001 ГК РФ)	Четко обозначить список расходов, которые комитент должен возместить посреднику

Предоставлять комитенту отчет о выполнении поручения	Сроки в ГК РФ не указаны. При этом комитент должен сообщить о своих возражениях в течение 30 календарных дней после получения отчета, если другой порядок не установлен в договоре (ст. 999)	В договоре установить перечень сведений, которые посредник должен указать в своем отчете: - дата совершения сделок; - цена и размер скидок; - суммы, поступившие от покупателей или которые перечислил посреднику комитент; - расходы, которые должен возместить комитент; - ссылки на первичные документы. Предусмотреть типовую форму отчета посредника, сроки его передачи комитенту, перечислить условия, при которых отчет будет считаться утвержденным. Можно установить штраф за несвоевременную передачу данных о выручке и отчетов комиссионера
--	--	--

8) Оформление первичных документов при работе с посредниками.

К отчету посредник должен приложить копии первичных документов. Включая документы, подтверждающие расходы, которые нужно компенсировать.

Все основные документы по сделкам с покупателями и продавцами будет составлять посредник. Комитенту же нужно оформить передачу товаров комиссионеру. Это можно сделать с помощью товарной накладной по форме № ТОРГ-12. В накладной можно указать, что товары переданы посреднику на реализацию по договору комиссии.

Помимо информации, необходимой для расчета налогов, в них должны быть реквизиты, которые установлены для первичных документов (п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ).

Все расчеты через посредников компании проводят по отдельному субсчету к счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». А передачу товаров для реализации отражают на счете 45 «Товары отгруженные».

При продаже товаров посредник сам составит для покупателя счет-фактуру. Затем на его основе комитент выставит счет-фактуру на отгрузку. Если же посредник приобретает товары для компании, он представит ей счет-фактуру продавца. Составлять счета-фактуры при реализации товаров комитента посредник обязан независимо от того, платит ли он сам НДС в бюджет или нет. Так, комиссионер на «упрощенке» должен выписывать счета-фактуры точно так же, как предприятие на общем режиме. Это подтверждает письмо Минфина России от 16 мая 2011 г. № 03-07-11/126. Но, если на «упрощенке» находится комитент, посреднику составлять счета-фактуры на отгрузку не нужно.

Еще посредник представляет счета-фактуры продавцов работ и услуг, стоимость которых должен возместить комитент. То есть здесь посредник действует так же, как и при покупке товаров. Комиссионер, который находится на общей системе, составит счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

Расчет налогов при продаже товаров через посредника:

1) Когда начислить налоги с выручки.

Предприятия на «упрощенке» должны составлять счета-фактуры при продаже товаров в качестве посредников, также как и предприятия на общем режиме. Сама по себе передача товаров комиссионеру на расчет налогов не влияет. Ведь товары при этом остаются в собственности комитента. Налоговые последствия возникают в тот момент, когда комиссионер реализует товары. Для этого и важно своевременно получать данные от посредника о ходе продаж.

Прежде всего, на дату отгрузки продукции покупателю комитент должен начислить НДС. При этом уменьшить выручку на комиссионное вознаграждение, которое удержал посредник, нельзя.

Кроме того, в момент реализации товаров, который обычно совпадает с датой отгрузки, комитенту нужно показать доход в налоговом учете. Причем выручка относится на доходы в полном объеме, включая вознаграждение, удержанное из нее посредником. Это подтверждает письмо Минфина России от 10 октября 2011 г. № 03-03-06/1/641.

2) Как учесть дополнительную выгоду.

Если посреднику удастся продать товары на более выгодных условиях, чем поручал комитент, возникает дополнительная выгода. Часто она распределяется поровну между комитентом и комиссионером.

3) Как составлять счета-фактуры при работе через комиссионера

Комитент получает от посредника копию счета-фактуры, который тот выставил покупателю. В счете-фактуре комиссионер должен указать свои данные. Комитент получает от комиссионера счет-фактуру, который тот составил на основе счета-фактуры продавца товаров. Дополнительно комиссионер может указать и свои данные (письмо Минфина России от 7 февраля 2011 г. № 03-07-09/04). Комитент регистрирует счет-фактуру, указанный выше, в книге покупок и журнале учета.

Комитент составляет счет-фактуру на отгрузку. При этом дату счета-фактуры и другие данные он берет из счета-фактуры комиссионера, а номер присваивает по своей хронологии. Составленный таким образом счет-фактуру комитент регистрирует в книге продаж и журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Однако комитент включает в свой доход полную сумму выручки с учетом дополнительной выгоды. Далее ту часть выгоды, которая причитается комиссионеру, компания на общем режиме может учесть в расходах.

Если посредник удержал из выручки вознаграждение и составил авансовый счет-фактуру, НДС по нему к вычету лучше не принимать. Ведь у комитента нет платежки на аванс. После того как комитент утвердит отчет посредника и получит обычный счет-фактуру на вознаграждение, НДС можно поставить к вычету.

Комиссионное вознаграждение комитент относит на прочие расходы на дату утверждения отчета посредника. Комиссионное вознаграждение и НДС по нему комитент, который применяет объект «доходы минус расходы», относит на затраты после их оплаты и утверждения отчета посредника.

По счетам-фактурам на расходы, которые перевыставил посредник, комитент может принять НДС к вычету. Комитент может отразить расходы по правилам, которые установлены Налоговым кодексом РФ в зависимости от их вида. Комитент вправе учесть расходы, которые указаны в статье 346.16 кодекса

4) Как отразится на налогах возмещение расходов посредника.

Как мы уже сказали выше, посредник должен перевыставить счета-фактуры по расходам, которые компенсирует комитент. В таком случае НДС по ним можно заявить к вычету.

В налоговом учете данные расходы комитент отразит в обычном порядке. То есть по тем правилам, которые установлены для этого вида затрат в Налоговом кодексе РФ.

5) Как отразить приобретение товаров.

Само собой, сумма, перечисленная комиссионеру на закупку товаров, расходом пока не считается. Когда же посредник приобретет товары, их стоимость и расходы, связанные с покупкой, комитент учтет как обычно — также как и по товарам, которые он закупает самостоятельно.

«Входной» НДС, предъявленный продавцом товаров, можно принять к вычету, если выполняются стандартные условия. И при этом посредник правильно перевыставил счет-фактуру поставщика. Однако к вычету «авансового» налога контролеры предъявляют дополнительные условия. Итак, комитент вносит предоплату комиссионеру, а тот перечисляет ее продавцу.

Таблица 9.2 – Расчет налогов при приобретении товаров через комиссионера

Ситуация	Учет НДС	Учет расходов	
1	2	3	
Комитент перечисляет посреднику средства на закупку	НДС уплачивать не нужно	Расход не возникает	
Посредник перевел продавцу аванс за товары	НДС с предоплаты можно принять к вычету. После того как товары будут получены и приняты на учет, этот налог нужно восстановить	Суммы аванса в расходах учитывать не нужно	
Комитент получил товары от комиссионера	НДС по товарам можно принять к вычету при наличии счета-фактуры, перевыставленного посредником	Затраты на приобретение товаров комитент учитывает в общем порядке	Затраты на приобретение товаров комитент с объектом «доходы минус расходы» учитывает в общем порядке
Посредник приобрел товары по цене ниже указанной комитентом, в связи с чем возникла дополнительная выгода	Комитент принимает НДС к вычету в сумме, фактически уплаченной продавцу и указанной в счете-фактуре посредника	Комитент учитывает расходы в размере уплаченных за товары сумм. Дополнительную выгоду, которая приходится на счет комитента, можно также включить в затраты	Комитент с объектом «доходы минус расходы» списывает сумму, которая перечислена продавцу за товары. Дополнительную выгоду, которая приходится на счет комитента, в расходы лучше не включать (если только она не является вознаграждением посредника)

1	2	3	4
Комиссионер удержал свое вознаграждение	Если посредник удержал вознаграждение и составил авансовый счет-фактуру, НДС по нему можно принять к вычету. После того как комитент утвердит ответ посредника и получит «обычный» счет-фактуру на сумму вознаграждения, НДС по нему комитент также поставит к вычету. Но налог с предоплаты нужно восстановить	Комиссионное вознаграждение комитент относит на прочие расходы. Либо вознаграждение можно включить в стоимость товаров, если такой порядок установлен в учетной политике (ст. 320 кодекса)	Комиссионное вознаграждение и НДС по нему комитент с объектом «доходы минус расходы» относит на затраты после их оплаты и утверждения отчета посредника (подл. 24,8 п. 1 ст. 346.16 кодекса)
Комитент возмещает посреднику его расходы	По счетам-фактурам на расходы, которые перевыставил посредник, комитент может принять НДС к вычету	Расходы, связанные с покупкой товаров, комитент в зависимости от своей учетной политики включает в их стоимость либо учитывает отдельно	Комитент может учесть расходы, которые он возмещает комиссионеру, если они указаны в статье 346.16 ; кодекса

В этом случае для вычета налога с предоплаты комитенту потребуются такие документы:

- авансовый счет-фактура, перевыставленный комиссионером комитенту;
- копия счета-фактуры, который продавец выставил посреднику при получении предоплаты;
- платежное поручение на перечисление аванса комитентом посреднику;
- платежка на предоплату, перечисленную комиссионером продавцу товаров;
- копии договора комиссии и контракта посредника с продавцом, в которых предусмотрена предоплата.

6) Как учесть дополнительную выгоду.

Если комиссионер купил товары дешевле, чем определил комитент, возникает дополнительная выгода. В связи с этим у комитента появляется расход в виде той части дополнительной выгоды, которую нужно отдать комиссионеру. Здесь ситуация точно такая же, как при продаже товаров через посредника. То есть компании на общем режиме могут отразить данный расход в налоговом учете.

7) Как отразить вознаграждение посредника и возмещение его расходов.

Комитент учитывает в составе расходов комиссионное вознаграждение по правилам, которые установлены в его учетной политике для налогообложения. То есть включает сумму вознаграждения в стоимость товаров либо списывает как отдельный расход. В таком же порядке компания учтет и расходы, которые нужно возместить комиссионеру.

В договоре с посредником важно прописать порядок документооборота, в том числе срок, когда комиссионер сообщает комитенту о поступлении предоплаты и выручки от покупателей, содержание отчета посредника, когда он передает его комитенту и при каких условиях отчет считается утвержденным. На

дату отгрузки товаров комиссионером компания должна начислить НДС и отразить доход в налоговом учете.

Для вычета НДС с аванса, который компания перечислила посреднику в счет покупки товаров, потребуется в том числе копия договора комиссионера с продавцом, в котором предусмотрена предоплата.

При покупке товаров через посредника комитент вправе принять НДС к вычету, если комиссионер правильно перевыставит счета-фактуры, полученные от продавцов.

9.4 Отражение в учете и наглядный расчет налогов при продаже товаров через комиссионера

Пример. ООО «Прогресс» заключило с посредником договор комиссии. ООО «Прогресс» применяет общую систему налогообложения. В марте 2012 года ООО «Прогресс» заключило договор с комиссионером на продажу товаров оптом. При этом комиссионер участвует в расчетах с покупателями. Комиссионное вознаграждение посредника составляет 5% от суммы выручки, полученной при продаже товаров.

В марте учитывают передачу товаров комиссионеру и рассчитывают НДС с предоплаты. При поступлении предоплаты на счет комиссионера бухгалтер должен начислить НДС на основании счета-фактуры, полученного от посредника.

ООО «Прогресс» отгрузило комиссионеру партию товаров 15 марта. Их стоимость составляет 265 000 руб. Цена, по которой комиссионер должен продать товары, составляет 407 100 руб., в том числе НДС – 62 100 руб. Бухгалтер ООО «Прогресс» отразил передачу товаров комиссионеру проводкой:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41 – 265 000 руб. – переданы товары посреднику на реализацию.

29 марта комиссионер получил 100-процентную предоплату от покупателя в размере 418 900 руб. В этот же день он передал ООО «Прогресс» копию «авансового» счета-фактуры. Бухгалтер ООО «Прогресс» оформил счет-фактуру на предоплату, перенес в него данные счета посредника. Составленный счет-фактуру он зарегистрировал в книге продаж и части 1 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур. В учете бухгалтер сделал проводки:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером за реализованные товары» КРЕДИТ 62 – 418 900 руб. – поступила предоплата;

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС с полученных авансов» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 63 900 руб. (418 900 руб. * 18:118) — исчислен НДС с предоплаты.

В начале апреля отражают отгрузку товаров.

5 апреля посредник отгрузил товары покупателю на 418 900 руб. (в том числе НДС – 63 900 руб.). Право собственности на товары переходит к покупателю в момент отгрузки. Посредник составил счет-фактуру и передал его ко-

пию ООО «Прогресс». Бухгалтер «Прогресса» также оформил счет-фактуру на отгрузку и зарегистрировал в книге продаж и журнале учета. Счет-фактуру на предоплату он отразил в книге покупок. В части 2 журнала его регистрировать не нужно (п. 9 раздела II приложения № 3 к постановлению Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137). В учете продажу товаров бухгалтер отразил так:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка» – 418 900 руб. – отражена реализация товаров;

ДЕБЕТ 90 субсчет «НДС» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 63 900 руб. – начислен НДС с выручки от реализации;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 – 265 000 руб. – списана стоимость реализованных товаров;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 76 субсчет «НДС с полученных авансов» – 63 900 руб. – принят к вычету НДС с предоплаты.

В налоговом учете бухгалтер включил в доходы выручку в размере 355 000 руб. (418 900 - 63 900).

В середине апреля учитывают вознаграждение посредника и дополнительную выгоду. 10 апреля комиссионер перечислил ООО «Прогресс» выручку от продажи товаров, удержав свое вознаграждение и дополнительную выгоду, а также расходы на погрузку и доставку товаров. Данные затраты, оплаченные комиссионером, составили 7670 руб. (с учетом НДС – 1170 руб.). В этот же день посредник составил отчет о выполнении поручения комитента и передал его ООО «Прогресс» вместе со счетом-фактурой на вознаграждение.

12 апреля ООО «Прогресс» сообщило комиссионеру, что согласно с отчетом. После этого бухгалтер отразил в учете вознаграждение и допвыгоду комиссионера. Также он учел расходы комиссионера и принял к вычету НДС, предъявленный посредником:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по вознаграждению» – 17 750 руб. (355 000 руб. * 5%) - учтено комиссионное вознаграждение;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по вознаграждению» – 3195 руб. (17 750 руб. * 18%) – отражен НДС, предъявленный комиссионером;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 - 3195 руб. - принят к вычету НДС с комиссионного вознаграждения.

После того как предприятие утвердит отчет:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером посредника, НДС по вознаграждению» - 7000 руб. (355 000 руб. - (407 100 руб. - 62 100 руб.) * 70%) - с комиссионного вознаграждения учтена дополнительная выгода, которая причитается комиссионеру;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по вознаграждению» - 1260 руб. (7000 руб. * 18%) — отражен НДС с суммы дополнительной выгоды, предъявленный комиссионером;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 - 1260 руб. - принят к вычету НДС с дополнительной выгоды, которая относится на счет комиссионера.

Кроме того, бухгалтер отразил в учете расходы, которые ООО «Прогресс» должно компенсировать комитенту:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по возмещаемым расходам» - 6500 руб. - отражены расходы на погрузку и доставку товаров;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по возмещаемым расходам» - 1170 руб. (6500 руб. * 18%) - учтен НДС по данным расходам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 - 1170 руб. - принят к вычету НДС с расходов на погрузку и доставку товаров;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по вознаграждению» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером за реализованные товары» - 29 205 руб. (17 750 + 3195 + 7000 + 1260) - удержаны комиссионером вознаграждение и дополнительная выгода;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером по возмещаемым расходам» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером за реализованные товары» - 7670 руб. (6500 + 1170) - отражено удержание комиссионером сумм расходов;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с комиссионером за реализованные товары» - 382 025 руб. (418 900 - 29 205 - 7670) - учтена выручка.

В налоговом учете бухгалтер включил в расходы стоимость товаров (265 000 руб.), комиссионное вознаграждение (17 750 руб.), дополнительную выгоду комиссионера (7000 руб.) и расходы по погрузке и доставке товаров (6500 руб.).

10. Налог на прибыль участников консолидированных групп

10.1 Общие изменения

С 1 января 2012 года некоторые родственные компании могли объединиться в консолидированные группы для того, чтобы уже по итогам первого отчетного периода совместно платить налог на прибыль. Для этого не позднее 31 марта (а точнее, 2 апреля, поскольку 31 марта — выходной) ответственный участник такой группы должен подать документы на регистрацию. И тогда он будет исчислять налог исходя из совокупного финансового результата деятельности всех компаний-участниц.

При этом дата регистрации договора о создании группы не имеет значения для определения начального момента ее функционирования. Даже если договор будет зарегистрирован налоговой инспекцией после 2 апреля 2012 года, группа все равно будет считаться созданной с 1 января 2012 года. Об этом сообщили из Минфина России в письме от 3 февраля 2012 г. №03-03-06/1/57.

Налоговую декларацию по консолидированной группе в целом формирует и сдает в налоговую инспекцию по месту своего учета ответственный участник. Остальные отчитываются лишь по части налога, начисленного с тех дохо-

дов, которые они не включают в общую базу. Об этом сказано в пункте 8 статьи 289 Налогового кодекса РФ.

10.2 Расчет норматива процентов по кредиту в 2012 году

Если организация пользуется заемными средствами, то проценты по займам при расчете налога на прибыль списывают с учетом норматива. В статье 269 Налогового кодекса РФ предложено на выбор два метода нормирования процентов:

1) исходя из ставки рефинансирования Банка России (не более 1,8 ставки рефинансирования по рублевым кредитам и 0,8 ставки — по валютным);

2) в зависимости от среднего процента по долговым обязательствам, полученным на сопоставимых условиях.

В 2012 году сумму процентов по кредиту, которую можно списать в расходы конкретного отчетного периода или всего года, следует определять по следующей формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Сумма} & & \text{Нормативная} & & \text{Количество дней} & & \text{Максимальная} \\ \text{кредита} & * & \text{ставка по} & / & \text{в том периоде} & * & \text{сумма процен-} \\ & & \text{кредиту} & / & \text{2012 года, когда} & & \text{тов,} \\ & & & & \text{компания пользо-} & & \text{которая может} \\ & & & & \text{валась кредитом и} & = & \text{быть учтена} \\ & & & & \text{за которые произ-} & & \text{при расчете} \\ & & & & \text{водится расчет} & & \text{налога на при-} \\ & & & & & & \text{быль} \end{array}$$

Считать исходя из 366 дней нужно только те проценты, которые набрали за дни 2012 года.

Пример. Правила нормирования процентов при расчете базы по налогу на прибыль в 2012 году.

ООО «Вектор» получило кредит 31 января 2012 года в сумме 300 000 руб. сроком на один год под 15 процентов годовых. По условиям договора организация выплачивает их ежемесячно, а начисляются они начиная со следующего дня после выдачи кредита. При этом процентная ставка не меняется. С 26 декабря 2011 года ставка рефинансирования Банка России составляет 8 процентов.

ООО «Вектор» применяет общую систему налогообложения и рассчитывает налог на прибыль ежеквартально.

Бухгалтер ООО «Вектор» рассчитывает предельную сумму процентов, которую можно учесть при расчете налога на прибыль, исходя из ставки рефинансирования. Ее значение на дату выдачи кредита составляет 8 %.

Значит, организация при расчете налога на прибыль может включить в расходы только проценты, рассчитанные исходя из ставки в 14,4 процента (8 x 1,8), что ниже 15 процентов, установленных по договору.

Рассчитаем предельную сумму процентов за февраль и март (всего 60 дней):

$300\,000 \text{ руб.} \cdot 14,4\% : 366 \text{ дн.} \cdot 60 \text{ дн.} = 7081,97 \text{ руб.}$

А всего за это время компания должна заплатить такую сумму процентов:

$300\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% : 366 \text{ дн.} \cdot 60 \text{ дн.} = 7377,05 \text{ руб.}$

11. Основные изменения в учете кассовых операций

11.1 Общие изменения

С 1 января 2012 года на территории Российской Федерации вводится в действие новый порядок ведения организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых операций с наличностью.

Минюст России 24.11.2011 под номером 22394 зарегистрировал Положение Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (далее по тексту - Положение), которое опубликовано 30.11.2011 в журнале «Вестник Банка России» № 66.

Положение вступает в силу с 1 января 2012 года в соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол заседания Совета директоров Банка России от 12.10.2011 № 18). Новый документ заменит прежний Порядок, утвержденный решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40 (далее по тексту - Порядок). ЦБ РФ Указанием от 13.12.2011 № 2750-У отменил старый порядок.

Касса

Согласно Положению № 373-П, кассовые операции – прием и выдачу наличных денег производят из кассы. Место для их проведения (то есть место расположения кассы) теперь определяет руководитель юридического лица, индивидуальный предприниматель (далее – руководитель).

В соответствии с требованиями старого порядка, оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в ее помещении, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк было обязанностью руководителя предприятия. В Положении № 373-П такая обязанность прямо не прописана. В нем лишь указывается на обеспечение юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем организации ведения установленных кассовых операций.

Таким образом, оборудовать помещение кассы в 2012 году организации и индивидуальные предприниматели могут по своему усмотрению.

Кассовые операции

Кассовые операции ведет кассир – кассовый или иной работник, определенный руководителем из числа имеющихся тружеников. Со своими должностными правами и обязанностями кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии нескольких кассиров выбирается старший кассир.

В отличие от старого порядка в Положении № 373-П прописано, что руководитель также вправе проводить кассовые операции.

Обратите внимание, что в новом порядке ведения кассовых операций, в отличие от старого, ни чего не говорится о заключении с кассиром договора о полной материальной ответственности. Однако отметим, что заключение письменных договоров о полной материальной ответственности с работниками, непосредственно обслуживающими (использующими) денежные ценности, регламентировано положениями статьи 244 Трудового кодекса.

Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества, а так же типовые формы договоров о полной индивидуальной материальной ответственности, утвержден постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85. В этом перечне содержатся кассиры, контролеры, кассиры-контролеры (в том числе старшие), а так же другие работники, выполняющие обязанности кассиров (контролеров).

Кассовые документы

Формы кассовых документов содержатся в Общероссийском классификаторе управленческой документации ОК 011-93. Он утвержден постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 299.

Как и раньше, кассовыми документами являются приходный и расходный кассовые ордера, расчетно-платежная ведомость, платежная ведомость, кассовая книга.

Приходный кассовый ордер (далее – ПКО) предназначен для приема наличных денег организацией и индивидуальным предпринимателем. По ПКО так же принимаются:

- остаток наличных денег, полученных под отчет;
- наличные деньги, сдаваемые уполномоченным представителем обособленного подразделения в порядке, определенном юридическим лицом.

Расходный кассовый ордер (далее – РКО) служит для выдачи наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя.

Выдача наличных денег в виде заработной платы, стипендий и других выплат проводится по РКО, расчетно-платежным ведомостям, платежным ведомостям.

Для учета поступающих в кассу и выдаваемых из нее наличных денег ведут кассовую книгу.

В отличие от ранее действующего порядка в Положении № 373-П упоминается о ведении книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств (далее – книга учета денежных средств). Так, в ней отражаются операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня. Записи в эту книгу вносятся в момент передачи наличных денег.

Однако в Положении № 373-П ничего не говорится о ведении журнала регистрации ПКО и РКО. Напомним, что, согласно старому порядку, в этом журнале подлежат регистрации бухгалтерией приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу.

Оформление кассовых документов

Оформлять кассовые документы, в соответствии с Положением № 373-П, могут следующие лица:

- главный бухгалтер;
- бухгалтер или другой работник, определенный руководителем по согласованию с главным бухгалтером (при его наличии) путем издания распорядительного документа;
- руководитель – в случае, если отсутствует главный бухгалтер и бухгалтер.

Основанием для оформления кассовых документов служат:

- расчетно-платежные ведомости;
- платежные ведомости;
- заявления;
- счета;
- другие документы.

Перечисленные бумаги должны быть приложены к кассовым документам. Как и раньше, внесение исправлений в кассовые документы не допускается.

Кто вправе подписывать кассовые документы

Согласно Положению № 373-П, кассовые документы подписывают:

- приходный кассовый ордер – главный бухгалтер или бухгалтер, а при их отсутствии – руководитель, кассир;
- расходный кассовый ордер – руководитель, а также главный бухгалтер или бухгалтер, а при их отсутствии – руководитель, кассир.

Кассир должен иметь:

- образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы;
- печать (штамп), содержащую (содержащий) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции.

Если кассовые операции ведет и кассовые документы оформляет руководитель, то он же и подписывает кассовые документы. При этом образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

Способы оформления кассовых документов

Кассовые документы, кассовая книга, книга учета денежных средств могут оформляться двумя способами:

- на бумажном носителе;

с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение.

При этом кассовые документы распечатываются на бумажном носителе.

Прием наличных денег

В Положении № 373-П порядок приема и выдачи наличных денег расписан более подробно. Как и раньше, приемом наличных денег в кассу организации (индивидуального предпринимателя) занимается кассир. При получении ПКО он проверяет:

- наличие в документе подписи главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии – наличие подписи руководителя и ее соответствие имеющемуся образцу;

- соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью;

- наличие подтверждающих документов, перечисленных в ПКО.

Прием наличных денег ведется полистным, поштучным пересчетом и таким образом, при котором вноситель наличных денег может наблюдать за действиями кассира.

Затем кассир сверяет сумму, указанную в ПКО, с суммой фактически принятых наличных денег.

Если вносимая сумма денег соответствует сумме, указанной в документе, кассир подписывает его, квитанцию к ПКО и проставляет на ней отпечаток штампа, подтверждающего проведение кассовой операции. В подтверждение приема наличных денег их вносителю выдается квитанция к ПКО.

Допустим, вносимая сумма наличных денег не соответствует сумме, указанной в ПКО. В этом случае кассир:

- или предлагает вносителю довести недостающую сумму наличных денег;

- или возвращает излишне вносимую сумму наличных денег.

Если вноситель отказался довести недостающую сумму наличных денег, кассир возвращает ему вносимую сумму. ПКО кассир перечеркивает и передает главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю для оформления ПКО на фактически вносимую сумму наличных денег.

Если применяется ККТ

При ведении кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятной из ККТ, ПКО оформляют на общую сумму принятых наличных денег. Исключением являются суммы наличных денег, принятые платежным агентом (банковским платежным агентом (субагентом)).

Платежным агентом (банковским платежным агентом (субагентом)) помимо этого приходного кассового ордера оформляется ПКО на общую сумму наличных денег, принятых указанным лицом.

Выдача наличных денег

Согласно Положению № 373-П, кассир выдает наличные деньги непосредственно получателю, указанному в РКО (расчетно- платежной ведомости, платежной ведомости). Для этого последний должен предъявить:

- либо паспорт или другой документ, удостоверяющий личность;
- либо доверенность и документ, удостоверяющий личность.

Подготовка к выдаче

Получив РКО, кассир проверяет:

наличие подписей руководителя, главного бухгалтера или бухгалтера (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера – наличие подписи руководителя) и их соответствие имеющимся образцам;

соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью;

наличие подтверждающих документов, перечисленных в РКО;

соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в РКО, данным предъявляемого получателем документа, удостоверяющего его личность.

Кассир не принимает от получателя претензии по сумме наличных денег, если тот не пересчитал под наблюдением кассира полученные им наличные деньги.

Выдача наличных по доверенности

При выдаче наличных денег по доверенности кассир проверяет:

- соответствие указанных в РКО фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег фамилии, имени, отчеству (при наличии) доверителя, которые указаны в доверенности;

- соответствие указанных в доверенности и РКО фамилии, имени, отчества (при наличии) доверенного лица и данных документа, удостоверяющего его личность, данным предъявленного доверенным лицом документа.

В расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир делает надпись «по доверенности».

Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости).

Может быть и так, что доверенность оформлена на несколько выплат или на получение наличных денег у разных юридических лиц (индивидуальных предпринимателей). В этом случае делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем.

Заверенная копия доверенности прилагается к РКО (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и прилагается к РКО (расчетно- платежной ведомости, платежной ведомости) при последней выдаче наличных денег.

Выдача денег по РКО

При выдаче денег по РКО кассир подготавливает подлежащую выдаче сумму и передает этот документ получателю, который указывает получаемую сумму (рублей – прописью, копеек – цифрами) и подписывает РКО.

Кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму наличных денег таким образом, чтобы получатель мог наблюдать за его действиями, и выдает тому наличные деньги полистным, поштучным пересчетом в сумме, указанной в РКО.

Получатель пересчитывает под наблюдением кассира полистно, поштучно полученные им наличные деньги.

После выдачи наличных денег по РКО кассир подписывает его.

Выдача денег под отчет

В прежнем Порядке ведения кассовых операций говорилось, что выдавать наличные деньги под отчет нужно в размерах и на сроки, определенные руководством компании. На практике директор своим приказом утверждал перечень сотрудников компании, которым разрешалось выдавать деньги, и сроки, по истечении которых необходимо отчитаться.

В новом Положении предусмотрен иной алгоритм. Теперь чтобы получить деньги под отчет, работник должен каждый раз писать заявление. Рассмотрев его, руководитель обязан сделать собственноручную надпись о сумме и сроке. Только при наличии такого документа кассир вправе выдать средства. Соответственно, приказ со списком подотчетных лиц издавать не надо.

Для выдачи денег на расходы, связанные с ведением деятельности юридического лица (индивидуального предпринимателя), работнику под отчет РКО оформляется согласно его письменному заявлению. Оно составляется в произвольной форме и должно содержать:

- собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который они выдаются;
- подпись руководителя;
- дату.

Согласно действующему ранее порядку, подотчетные лица предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним обязаны также не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения этих лиц из командировки.

Руководитель организации (индивидуальный предприниматель) устанавливает срок, в течение которого должен быть проверен и утвержден авансовый отчет, а также произведен окончательный расчет.

Проверку авансового отчета осуществляют главный бухгалтер или бухгалтер, а при их отсутствии – руководитель; утверждение – руководитель.

Есть и еще одно нововведение. Подотчетное лицо обязано предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Раньше авансовые отчеты необходимо было сдавать не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выдавались деньги, или со дня возвращения из командировки. Сейчас упоминание о командировках исчезло, а вместо него появилось дополнение «или со дня выхода на работу». Судя по

всему, под этим подразумевается начало работы после отсутствия, связанного не только со служебными поездками, но и с больничными, отпусками и т.д.

Заметим, что, как и раньше, выдавать деньги под отчет можно только при условии, что подотчетное лицо полностью погасило задолженность по предыдущим суммам.

Порядок выдачи юридическим лицом по РКО необходимых для совершения кассовых операций наличных денег уполномоченному представителю обособленного подразделения определяется юридическим лицом.

Выплата зарплат

Предназначенная для выплаты заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты). Согласно старому порядку, на выдачу наличных денег в виде оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий отводилось не более трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – до пяти дней), включая день получения денег в банке.

Старший кассир выдает необходимую сумму согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) кассирам под роспись в книге учета денежных средств и ли по РКО на срок, установленный в ведомости.

Кассир подготавливает подлежащую выдаче сумму наличных денег и передает расчетно-платежную ведомость (платежную ведомость) работнику для подписания. Затем кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму денег таким образом, чтобы работник мог наблюдать за его действиями. Выдача наличных производится полистным, поштучным пересчетом в сумме, указанной в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Работник пересчитывает под наблюдением кассира полистно, поштучно полученные им наличные деньги. Кассир не принимает от работника претензии по сумме наличных денег, если тот не пересчитал под наблюдением кассира полученные им наличные деньги.

В последний день выдачи денег в виде заработной платы, стипендий и других выплат в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) кассир:

- проставляет оттиск штампа или делает надпись «депонировано» напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег;
- подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк;
- сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости);
- оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

Реестр депонированных сумм

Реестр депонированных сумм содержит:

- наименование (фирменное наименование) юридического лица (фамилию, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя);
- дату оформления реестра депонированных сумм;
- период возникновения депонированных сумм наличных денег;
- номер расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости);
- фамилию, имя, отчество (при наличии) работника, не получившего наличные деньги, его табельный номер (при наличии);
- сумму невыплаченных наличных денег;
- итоговую сумму по реестру депонированных сумм;
- подпись кассира и ее расшифровку;
- дополнительные реквизиты.

Реестры депонированных сумм нумеруются в хронологической последовательности с начала календарного года.

После оформления реестра депонированных сумм кассир заверяет своей подписью расчетно-платежную ведомость (платежную ведомость), реестр депонированных сумм и передает их для сверки соответствия записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) и подписания главному бухгалтеру и ли бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю.

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) оформляется РКО. Его номер и дату кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Если реестр депонированных сумм оформляет руководитель, соответствие записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) заверяет он сам.

Кассовая книга

Как и раньше, кассовую книгу юридическое лицо (индивидуальный предприниматель) ведет для учета поступающих в кассу и выдаваемых из нее наличных денег.

Платежный агент (банковский платежный агент (субагент)) помимо этого ведет еще одну кассовую книгу для учета принятых им наличных денег.

Кассир в кассовой книге:

- производит записи по каждому РКО (РКО), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги;
- сверяет содержащиеся в ней данные с данными кассовых документов;
- выводит сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и проставляет подпись.

Кроме того, записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии – руководителем и подписываются тем, кто проводил эту сверку.

Листы кассовой книги (книги учета денежных средств), оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются. Причем листы кассовой книги обособленного подразделения подбираются и брошюруются юридическим лицом по каждому такому подразделению.

Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги (книги учета денежных средств) подписывается руководителем и главным бухгалтером, а при отсутствии главного бухгалтера – только руководителем и скрепляется оттиском печати юридического лица (индивидуального предпринимателя при ее наличии). Отметим, что, согласно требованиям старого порядка, кассовая книга опечатывалась сургучной или мастичной печатью. Как видим, сейчас это делать не нужно.

Контроль за ведением кассовой книги (книги учета денежных средств) осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии – руководитель.

Нюансы при применении технических средств

В случае ведения кассовой книги (книги учета денежных средств) с применением технических средств необходимо обеспечить:

- сохранность содержащихся в названных документах данных на электронном носителе информации;
- исключение возможности несанкционированного изменения указанных сведений.

Допустим, за рабочий день не было кассовых операций, поэтому записей в кассовой книге нет. Тогда остатком наличных денег в кассе на конец рабочего дня является сумма остатка, выведенная в последний из предшествующих рабочих дней, в течение которого проводились кассовые операции.

По усмотрению руководителя, при оформлении книги учета денежных средств каждая операция по передаче наличных денег в течение рабочего дня между старшим кассиром и кассирами может проводиться с распечатыванием на бумаге листа этой книги и или без его распечатывания. Если лист книги учета денежных средств выводится на бумагу, на нем проставляются подписи старшего кассира и кассиров. В противном случае подписи последних проставляются на листе с использованием электронно-цифровой подписи либо иного аналога собственноручной подписи в порядке, установленном руководителем.

Что касается листа кассовой книги, то его распечатывают на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах.

Нумерацию листов кассовой книги (книги учета денежных средств) ведут автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года.

Распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги (книги учета денежных средств) подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год.

Передача листа кассовой книги обособленным подразделением

Обособленное подразделение после выведения на конец рабочего дня суммы остатка наличных денег передает лист кассовой книги за данный рабо-

чий день юридическому лицу. Сделать это оно должно не позднее следующего рабочего дня. Причем передаче подлежит:

- отрывной второй экземпляр листа кассовой книги – если обособленное подразделение кассовую книгу оформляет на бумажном носителе;
- распечатанный на бумаге второй экземпляр листа кассовой книги – если для оформления кассовой книги оно применяет технические средства. Обособленное подразделение лист кассовой книги может передать юридическому лицу в электронном виде.

Тогда передача листа кассовой книги на бумаге может происходить согласно правилам документооборота, которые утверждены юридическим лицом.

Административная ответственность

Пунктом 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях установлена ответственность за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в:

- осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров;
- неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности;
- несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов.

Это штраф в размере:

- от 4000 до 5000 рублей в отношении должностных лиц;
- от 40 000 до 50 000 рублей в отношении юридических лиц.

Отметим, что в Положении № 373-П не содержится указаний на то, что банки систематически проверяют соблюдение предприятиями требований порядка ведения кассовых операций. Вместе с тем в статье 15.2 Кодекса об административных правонарушениях предусмотрена ответственность за невыполнение должностным лицом учреждения банка обязанностей по контролю за выполнением организациями или их объединениями правил ведения кассовых операций. Это штраф в размере от 2000 до 3000 рублей.

Таким образом, сотрудники банков не освобождены от обязанности проведения контроля за соблюдением кассовой дисциплины своих клиентов.

Индивидуальные предприниматели ведут кассу наравне с организациями

Новый кассовый порядок в полной мере распространяется и на предпринимателей. Об это сказано в пункте 1.1 Положения. Даже если предприниматель трудится в одиночку и сам получает выручку в офисах у клиентов, он должен вести кассовую книгу, следить за остатком кассы и сдавать сверхлимитную выручку в банк.

Согласно пункту 1.4 Положения № 373-П, индивидуальный предприниматель обязан хранить на банковских счетах в банках наличные деньги сверх установленного лимита остатка наличных денег, то есть свободные денежные средства. Таким образом, иметь счет в банке обязательно для каждого гражда-

нина, занимающегося предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Кроме этого, в связи с необходимостью сдачи свободных денежных средств в банк, у индивидуальных предпринимателей появился дополнительный расход. Это уплата банку комиссии за зачисление наличных денег на банковский счет, а также за снятие денежных средств с такого счета

Индивидуальный предприниматель - это физическое лицо, и вся выручка, которую он получает от своей деятельности, сразу становится его личными средствами. В том числе и наличные деньги. Ими он может распоряжаться по своему усмотрению, если это не связано с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 861 Гражданского кодекса РФ). Если он хочет немедленно потратить полученный доход, например, на нужды домохозяйства, нельзя запретить ему это сделать. И предварительно сдавать эти деньги в банк не нужно. Кстати, у предпринимателя может и вовсе не быть банковского счета, если он ведет наличные расчеты в разрешенных объемах - не более 100 тысяч рублей в рамках одного договора (указание ЦБ РФ от 20 июня 2007 г. № 1843-У). Закон не обязывает предпринимателя открывать счета в банках.

Скорее всего, составители нового Положения имели в виду тех предпринимателей, у которых есть наемные работники и множество точек, в которые поступает наличная выручка. Например, несколько магазинов. Кассовый порядок для таких коммерсантов обретает смысл, позволяя регламентировать работу с наличными деньгами без постоянного личного участия.

Но как быть тем, кто с одной стороны, не хочет нести свои деньги в банк, а с другой - подставляться перед проверяющими, не сдавая сверхлимитную выручку на расчетный счет? Да почти также, как действуют организации, на время выдавая излишек из кассы под отчет своим сотрудникам.

Если предприниматель ведет кассовые операции в полном соответствии с новым Положением и однажды обнаруживает, что в его кассе наметился нежелательный остаток, он оформляет расходный ордер на самого себя с формулировкой «Передача предпринимателю дохода от текущей деятельности». В результате «излишек» денег покинет кассу предпринимателя. И переключит в его личный карман, который кассой не является. При этом по существу даже не возникает расхода: лишь перемещаются личные деньги гражданина.

С 2012 года предприниматели ведут кассовые операции так же, как и компании.

Если впоследствии потребуется кассу пополнить, сделать это можно с помощью «приходника» с основанием «Пополнение предпринимателем кассы для текущей деятельности». Конечно, составление кассовых ордеров для самого себя выглядит несколько странно. Но это, с одной стороны, законом не запрещено, а с другой - позволяет предпринимателю выполнить требования нового кассового порядка.

11.2 Расчет лимита кассы

Лимит остатка наличных денег – это максимально допустимая сумма денежных средств, которую можно хранить в кассе для проведения кассовых операций после выведения в кассовой книге суммы остатка денег на конец рабочего дня.

Юридическое лицо (индивидуальный предприниматель) устанавливает такой лимит самостоятельно путем издания соответствующего распорядительного документа, который должен храниться в определенном руководителем порядке. При этом лимит остатка кассы в 2012 году в банке утверждать больше не нужно. Отметим, что раньше лимит остатка наличных денег устанавливался банком, а с руководителями предприятий он только согласовывался.

Правила расчета лимита остатка наличных денег изложены в приложении к Положению № 373-П. Согласно им, при установлении данного ограничения можно исходить или из объема поступлений, или из объема выдач наличных денег. Последний показатель используется при отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Итак, **вариант первый**. Сумму поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период сначала делят на рабочие дни указанного периода, а потом умножают на рабочие дни, приходящиеся на период времени между днями сдачи в банк поступивших наличных денег.

$$L = V : P \times N_n,$$

где L – лимит остатка наличных денег (в рублях);

V – объем поступлений наличных денег за проданные товары (работы, услуги) за расчетный период (в рублях);

P – расчетный период, определяемый организацией, за который учитывается объем поступлений наличных денег (в рабочих днях);

N_n – период времени между днями сдачи в банк денег, поступивших за товары, работы, услуги (в рабочих днях).

При определении расчетного периода P могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений денег, а также динамика объемов выручки за аналогичные периоды прошлых лет. Однако расчетный период составляет не более 92 рабочих дней компании.

Период N_n не должен превышать семи рабочих дней (если компания находится в населенном пункте, где нет банка, – 14 рабочих дней). При определении периода N_n могут учитываться местонахождение, оргструктура, специфика деятельности торговой фирмы (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

Пример.

Оптово-розничная компания ООО «Теремок» решила сдавать наличную выручку еженедельно (один раз в пять рабочих дней). Наибольший объем выручки от продажи товаров приходится на ноябрь–декабрь. Поэтому для определения лимита остатка наличных было решено взять выручку за эти месяцы. В 2011 году на них пришлось 44 рабочих дня. Предположим, что выручка за этот

период составила 823 760 руб. Тогда лимит остатка на 2012 год будет равен:

$$823\,760 \text{ руб.} : 44 \text{ раб. дн.} \cdot 5 \text{ раб. дн.} = 93\,609 \text{ руб.}$$

Вариант второй. Сумму выдач наличных денег (за исключением сумм, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам) за расчетный период делят на рабочие дни этого периода. Затем полученный результат умножают на рабочие дни промежутка времени между днями получения по денежному чеку в банке наличных денег (за исключением сумм, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам).

При отсутствии поступлений наличной выручки по товарам (работам, услугам) торговая фирма учитывает объем выдач наличных денег (вновь созданное юрлицо – ожидаемый объем выдач). Но за исключением сумм, предназначенных для выдачи зарплаты и других выплат работникам. Лимит остатка наличных денег в этом случае рассчитывается по формуле, приведенной в части II приложения к Положению № 373-П:

$$L = R : P \times N_c,$$

где L – лимит остатка наличных денег (в рублях);

R – объем выдач наличных денег, за исключением сумм, предназначенных для выплат работникам (на заработную плату и т. д.), за расчетный период (в рублях);

P – расчетный период, определяемый организацией, за который учитывается объем выдач наличных денег (в рабочих днях);

N_c – период времени между днями получения по денежному чеку в банке наличных денег, за исключением сумм, предназначенных для выплат заработной платы и т. п. (в рабочих днях).

При определении расчетного периода R могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач налички за аналогичные периоды прошлых лет. Расчетный период R составляет не более 92 рабочих дней компании.

Если компания расположена в населенном пункте, в котором нет банка, период времени N_c не должен превышать 14 рабочих дней, а в иных случаях – семи рабочих дней.

Следует иметь в виду, что в обоих случаях расчетный период не должен превышать 92 рабочих дня юридического лица, индивидуального предпринимателя. А период времени между днями сдачи в банк (получения из банка) наличных денег не должен быть более семи рабочих дней (при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – 14 рабочих дней).

Пример.

ООО «Альфа» реализует товары оптом. В организации установлена пятидневная рабочая неделя с выходными днями в субботу и воскресенье. За период с 3 октября по 30 декабря 2011 года (64 рабочих дня) ООО «Альфа» получило наличными за проданные товары 960 000 руб. Период времени между днями сдачи в банк организацией наличных денег, поступивших за проданные товары, равен семи рабочим дням.

Исходя из этих показателей лимит остатка наличных денег на 2012 год ООО «Альфа» установило в размере 105 000 руб.

(960 000 руб. : 64 дн. * 7 дн.).

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, определяет лимит с учетом наличных денег, хранящихся в этих структурных единицах. Однако если организация открыла обособленному подразделению для совершения им операций счет в банке, то лимит остатка наличных денег устанавливает данный обособленец в порядке, предусмотренном для юридического лица.

Что касается банковских платежных агентов (субагентов), то при определении лимита остатка наличных денег они не учитывают наличные деньги, принятые ими при осуществлении деятельности в соответствии с Законом от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ и Законом от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ.

Для ведения кассовых операций юридические лица, индивидуальные предприниматели должны установить лимит остатка наличных денежных средств, который может храниться в кассе. Под кассой имеется в виду место для проведения кассовых операций. Это место определяет руководитель юридического лица, индивидуальный предприниматель. Лимит определяется на конец рабочего дня после выведения остатка в кассовой книге.

Лимит определяет само юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, а не обслуживающий банк, как было указано в пункте 5 Порядка. Об установленном лимите в обязательном порядке следует издать распорядительный документ (к примеру, приказ, распоряжение).

Наличные деньги сверх установленного лимита следует хранить на банковских счетах в банках. Деньги в банк, инкассаторам или на почту должен сдавать уполномоченный представитель юридического лица, индивидуальный предприниматель или его уполномоченный представитель.

Накопление денег сверх лимита допускается не только в дни выплаты зарплаты, как раньше, но и в выходные (праздничные) дни, если в этот день организация осуществляет кассовые операции (п. 1.4 Положения).

Наличные сверх лимита

Хранить наличные деньги сверх лимита, то есть свободные денежные средства, на счетах в банках – обязанность организации (индивидуального предпринимателя).

Накопление в кассе наличных денег сверх установленного ограничения не допускается, за исключением дней выплат заработной платы, стипендий, вознаграждений, включенных в фонд заработной платы, и выплат социального характера. В указанные дни входит день получения наличных денег с банков-

ского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в это время кассовых операций.

Вновь созданное юридическое лицо, индивидуальный предприниматель лимит остатка наличных денег рассчитывают исходя из ожидаемого объема поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги или из ожидаемого объема их выдач.

Свободные денежные средства уполномоченный представитель организации (индивидуальный предприниматель или его уполномоченный представитель) могут внести напрямую в банк. Так же деньги могут быть сданы для зачисления, перечисления или перевода их на банковский счет юридического лица, индивидуального предпринимателя:

- в организацию, входящую в систему Банка России, уставом которой ей предоставлено право осуществления перевозки и инкассации наличных денег, а также кассовых операций в части приема и обработки денежных средств;

- или в организацию федеральной почтовой связи.

Что касается обособленного подразделения, то его уполномоченный представитель помимо перечисленных выше организаций может внести наличные деньги своему юридическому лицу.

Отметим, что, согласно старому порядку, предприятия были обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Отметим, что до конца 2011 года некоторые банки по-прежнему расслали компаниям стандартные бланки по форме 0408020 с предложением рассчитать лимит на будущий год и предоставить его для утверждения. Возможно, вы не захотели ссориться с обслуживающим банком и выполнили его просьбу. Но это не освобождает вас от необходимости рассчитать лимит по новым правилам.

ООО «Грид», ОГРН 1023456789014, ИНН 7790246232, КПП 779001001
123321, г. Москва, Мифический проезд, д. 1
Рег. № 0000001 от 01 января 2012 г.

РАСПОРЯЖЕНИЕ

об установлении лимита остатка кассы организации

Настоящим в соответствии с Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ, утв. Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П в целях ведения кассовых операций в ООО «Грид» **на 1-й квартал 2012 года** устанавливаются следующие сроки и показатели.

1) В качестве расчетного периода для установления лимита остатка кассы принять аналогичный период прошлого года - **1-й квартал 2011 года**, в кото-

ром розничная наличная выручка организации составила **2 547 000 руб.** В соответствии с графиком работы магазина организации количество рабочих дней организации в 1-м квартале 2011 года в целях расчета лимита остатка составила **77 дней.**

2) В соответствии с договором о расчетно-кассовом обслуживании с АКБ «БИГПРОФИТ-Банк» установить периодичность инкассации сверхлимитной наличной выручки равной **6 рабочим дням** с учетом графика работы магазина организации 6 дней в неделю, кроме воскресенья. Организация сдает выручку в банк каждую пятницу.

3) На основании сроков и показателей, перечисленных в пунктах 1 и 2 настоящего распоряжения в соответствии с требованиями Приложения к Положению Банка России от 12 октября 2011 г. № 373-П установить лимит остатка кассы организации на 1-й квартал 2012 г. равным **198 468 руб.**

Генеральный директор Глухов Б.М. Глухов

Главный бухгалтер Головач Е.Л. Головач

11.3 Резюме

Основные положения нового Порядка ведения кассовых операций:

1. Новый Порядок ведения кассовых операций распространил обязанность по ведению кассовых операций на индивидуальных предпринимателей.

2. Оборудовать помещение кассы в 2012 году организации и индивидуальные предприниматели могут по своему усмотрению.

3. С 01 января 2012г. лимит кассы устанавливается не банком, а самостоятельно организацией или ИП путем издания соответствующего распорядительного документа, который должен храниться в определенном руководителем порядке.

4. Установлены особые требования к платежным агентам.

5. Обособленные подразделения, имеющие расчетные счета в банках, ведут обособленно кассовые операции и устанавливают отдельный лимит кассы.

6. Утвержден перечень лиц, имеющих право оформлять кассовые документы, в соответствии с Положением № 373-П.

7. Кассир, выдающий наличные деньги, обязан иметь образцы подписей должностных лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

8. Руководитель также вправе проводить кассовые операции.

9. Для выдачи денег на расходы, связанные с ведением деятельности юридического лица (индивидуального предпринимателя), работнику под отчет РКО оформляется согласно его письменному заявлению.

10. Контроль за соблюдением нового порядка кассовых операций возложен на налоговые органы.

12. Организация вправе пересматривать лимит кассового остатка, например, если изменился объем наличной выручки или объем выдачи наличных денег.

Таблица 11.1 – Анализ основных изменений по наличным расчетам

Что изменилось	С 1 января 2012 года	До 1 января 2012 года
1	2	3
<p>Установлен новый порядок ведения кассовых операций с банкнотами и монетой ЦБ РФ на территории России. Он распространяется на большее количество субъектов, нежели старый</p> <p>Положение ЦБ РФ от 12.10.2011 № 373-П</p>	<p>Новый порядок распространяется как на организации, так и на индивидуальных предпринимателей. Получатели бюджетных средств также должны им руководствоваться, если в законодательстве на определено иное</p>	<p>Порядок ведения кассовых операций, утвержденный решением совета директоров Банка России 22.09.1993 № 40, действует только в отношении организаций. Индивидуальные предприниматели в нем не упомянуты.</p> <p><i>Примечание редакции: вышеуказанный документ утрачивает силу в связи с изданием Указания Банка России от 13.12.2011 № 2750-У, вступающего в силу с 1 января 2012 года</i></p>
<p>Срок сдачи наличности в банк</p> <p>Приложение к Положению ЦБ РФ от 12.10.2011 № 373-П</p>	<p>Наличные деньги, поступившие за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, можно сдавать в банк один раз в 7 рабочих дней (а при отсутствии в населенном пункте банка – в 14 дней). Периодичность сдачи влияет на расчет величины лимита остатка наличных денег в кассе</p>	<p>Вся денежная наличность сверх установленного лимита сдается в банк в порядке и сроки, согласованные компанией с этой кредитной организацией</p> <p><i>Примечание редакции: на практике в договоре с банком обычно прописывалась ежедневная сдача компанией сверхлимитной наличности</i></p>
<p>Лимит остатка наличных денег в кассе</p> <p>П. 1.2 Положения ЦБ РФ от 12.10.2011 № 373-П</p>	<p>Для ведения кассовых операций лимит остатка наличных в кассе на конец рабочего дня устанавливает руководитель организации (предприниматель).</p> <p>Алгоритм расчета лимита указан в приложении к Положению № 373-П. В том же порядке лимит устанавливается обособленными подразделениями, которым открыт банковский счет. Деньги, хранящиеся в иных ОП, учитываются при определении лимита наличности для организации</p>	<p>Лимит наличных в кассе устанавливается банком по согласованию с руководителями предприятия. При необходимости лимит пересматривается</p>

1	2	3
<p>Накопление наличных денег сверх лимита для выплаты зарплаты</p> <p>П. 1.4, 4.6 Положения ЦБ РФ от 12.10.2011 № 373-П</p>	<p>Накапливать в кассе наличные деньги, превышающие лимит, допускается в дни выдачи зарплаты, стипендий, выплат, включенных в фонд заработной платы, и выплат социального характера. Аналогично – в выходные и праздники в случае ведения организацией (предпринимателем) в эти дни кассовых операций. Продолжительность срока выдачи наличных по указанным выплатам – 5 рабочих дней (включая день получения денег с банковского счета на эти цели)</p>	<p>Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше 3 рабочих дней</p>
<p>Обеспечение безопасности наличных средств, хранящихся в кассе</p> <p>П. 1.11 Положения ЦБ РФ от 12.10.2011 № 373-П</p>	<p>Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия денежных средств определяются организацией (предпринимателем)</p> <p><i>Примечание редакции: итак, за сохранностью денег теперь должны следить их собственники. А значит, штрафов за отсутствие кассовой комнаты или невыполнение каких-либо из предъявляемых к ней требований фирмы теперь смогут избежать. Правда, нельзя исключать принятия отдельного нормативного акта, определяющего для компаний порядок хранения наличных денег</i></p>	<p>Руководители предприятий обязаны оборудовать изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег, с подключенной сигнализацией и металлическим сейфом. Установлен еще ряд серьезных требований, которым должно отвечать помещение кассы</p> <p><i>Примечание редакции: если кассовая комната не отвечает данным требованиям, налоговые инспекторы вправе оштрафовать компанию по ст. 15.1 КоАП РФ на сумму до 50 000 рублей</i></p>
<p>Особенности для платежных агентов</p> <p>П. 1.3. 3.3. 5.1. Положения ЦБ РФ от</p>	<p>Платежные агенты, банковские платежные агенты (субагенты) при определении лимита остатка наличных не учитывают деньги, принятые ими от физлиц в рамках своей деятель-</p>	<p>Не предусмотрено</p>

12.10.2011 № 373-П	ности. Для этого оформляется отдельная кассовая книга и приходные кассовые ордера	
--------------------	---	--

Список основных действующих законодательных и нормативных актов в 2012 году

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) "О бухгалтерском учете".
2. Федеральный закон от 09.07.2002 N 83-ФЗ (ред. от 01.07.2011) "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей".
3. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 06.12.2011).
4. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 30.11.2011) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2012).
5. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья)" от 26.11.2001 N 146-ФЗ (ред. от 30.06.2008).
6. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая)" от 18.12.2006 N 230-ФЗ (ред. от 08.12.2011).
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 30.03.2012).
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.03.2012).
9. Федеральный закон №208 - ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" в ред. от 21.11.2011.
10. "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 23.04.2012).
11. Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1 (ред. от 06.12.2011) "О банках и банковской деятельности".
12. Федеральный закон от 07.05.1998 N 75-ФЗ (ред. от 03.12.2011) "О негосударственных пенсионных фондах" (с изм. и доп., вступающими в силу с 12.12.2011).
13. Федеральный закон от 18.07.2009 N 190-ФЗ (ред. от 30.11.2011) "О кредитной кооперации".
14. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 30.11.2011) "Об акционерных обществах" (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2012).
15. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.10.2008 N 12522) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).
16. Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 N 116н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 24.11.2008 N 12717) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).

17. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 17.01.2007 N 8788).

18. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99" (с изменениями от 18 сентября 2006 г., 8 ноября 2010 г.)

19. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01" (с изменениями от 27 ноября 2006 г., 26 марта 2007 г., 25 октября 2010 г.)

20. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 N 2689).

21. Приказ Минфина РФ от 20.12.2007 N 143н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.01.2008 N 10934).

22. Приказ Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.01.2008 N 10940).

23. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1791) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).

24. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).

25. Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 N 48н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 26.05.2008 N 11749).

26. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 14.12.2010 N 19171).

27. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 N 92н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000".

28. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 N 10975).

29. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 107н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.10.2008 N 12523) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).

30. Приказ Минфина РФ от 02.07.2002 N 66н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.08.2002 N 3655).

31. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 N 115н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.12.2002 N 4022).

32. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 N 114н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.2002 N 4090).

33. Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 N 126н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.12.2002 N 4085) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011).

34. Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 N 105н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 22.01.2004 N 5457).

35. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.10.2008 N 12522) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011)

36. Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 N 63н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.07.2010 N 18008) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011)

37. Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 N 11н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 29.03.2011 N 20336)

38. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 N 125н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 N 22875)

39. Приказ от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

40. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой ЦБР на территории РФ, утв. ЦБР 12.10.2011 № 373 П.

41. Письмо ЦБ РФ от 15 февраля 2012 года № 36-3/25 «О лимите кассы».

42. Административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей утвержден приказом Минфина РФ от 17 октября 2011 г. N 133н (зарегистрировано в Минюсте РФ 16 января 2012 г., регистрационный N 22906).

43. Приказ Минфина РФ от 4 октября 2011г. N 123н об административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами.

44. Приказ Минфина РФ «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ» от 25 ноября 2011 г. N 160н

45. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 N 10975)

46. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 N 5252)

47. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 N 135н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.02.2003 N 4174)

48. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 N 3245)

49. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598)

50. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 N 5252)

51. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 N 135н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.02.2003 N 4174)

52. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 N 3245)

Издательство ООО «Печатный двор», 450061, г.Уфа, ул.Гончарова, 13
Подписано в печать 28.04.2012 г. Формат бумаги А5.
Усл. печ. лист 9,8. Бумага офсетная.
Печать трафаретная. Гарнитура Times. Заказ № 547. Тираж 100 экз.