

Практические рекомендации
для бухгалтера и руководителя
под редакцией Г.Ю. Касьяновой



ОРИГИНАЛЬНОЕ ИЗДАНИЕ. Остерегайтесь подделок!

ОТЧЕТНОСТЬ: бухгалтерская и налоговая

Все новые формы и порядок их составления
с примерами

Взаимосвязка показателей

Исправление ошибок

Пояснительная записка

Комментарии к ПБУ (расчет чистых активов,
оценочные обязательства, условные активы
и обязательства, события после отчетной даты и др.)

- Сложные вопросы
- Практические примеры
- Оформление документов

*Подготовлено с учетом всех изменений в формах
бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций*

СЕРИЯ «НАСТОЛЬНАЯ КНИГА»

Название серии говорит само за себя. В книгах этой серии собрана информация, без которой работа бухгалтера вообще невозможна. Может быть, вам и не придется прочесть эти тома, что называется, от корки до корки, но в качестве справочников они просто незаменимы. Эти и другие наши книги можно приобрести также через Internet: www.aback.ru

В каждой книге: Сложные вопросы • Практические примеры



УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА: БУХГАЛТЕРСКАЯ И НАЛОГОВАЯ 208 с.
Правила формирования. Полный перечень элементов. Составление приказов 240,0 руб.

ГЛАВНАЯ КНИГА БУХГАЛТЕРА 960 с.
Сложные вопросы. Практические примеры. Анализ арбитражной практики 500 руб.



РЕАЛИЗАЦИЯ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ
Собственная продукция и товары. Строительство. Работы и услуги. Прочие активы. Переход права собственности. Сдача по этапам. Установление цены в валюте 240 с.
Изменение цены договора и корректировочные счета-фактуры 250,0 руб.
Контроль применения рыночных цен

10 000 И ОДНА ПРОВОДКА **БЕСТСЕЛЛЕР-2003-2018 – уникальное издание, не имеющее аналогов!**

Комментарий к Плану счетов. Схемы учета различных операций 848 с.
Сложные вопросы, практические примеры, первичные документы 450,0 руб.



ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: комментарий к последним изменениям
План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению 112 с.
Комментарий к изменениям в Плане счетов 150,0 руб.



26 ПБУ: ПРАКТИЧЕСКИЙ КОММЕНТАРИЙ
Все действующие ПБУ. Закон о бухучете. Комментарии. Сложные вопросы 340,0 руб.

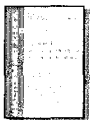
ОТЧЕТНОСТЬ: БУХГАЛТЕРСКАЯ И НАЛОГОВАЯ
Все формы и порядок их составления. Взаимосвязка показателей 480 с.
Пояснительная записка. Исправление ошибок. Комментарии к ПБУ 400,0 руб.



КОНТРОЛЬНО-КАССОВАЯ ТЕХНИКА: НОВЫЕ ПРАВИЛА ПРИМЕНЕНИЯ 144 с.
Новое в наличных расчетах. Приобретение, регистрация и эксплуатация ККТ 230,0 руб.

ПРОЧИЕ И ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ 200 с.
Все виды доходов и расходов. Бухгалтерский и налоговый учет 130,0 руб.

КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ И ДРУГИЕ АСПЕКТЫ РАСЧЕТОВ В ВАЛЮТЕ
Приобретение и реализация ТМЦ, работ, услуг; получение авансов; прочие операции 96 с.
Расчеты в валюте и курсовые разницы. Расчет НДС и налога на прибыль 200,0 руб.



ТОВАРЫ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ 240 с.
Поступление, хранение, реализация. Сложные вопросы, практические примеры 170,0 руб.

ЦЕНОВАЯ ПОЛИТИКА: СКИДКИ, БОНУСЫ, ПРЕМИИ, НАДБАВКИ 112 с.
Экономическое обоснование, правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет 200,0 руб.
Маркетинговая политика и ценообразование. Экономическая политика и налоговая оптимизация



СПЕЦДЕЖДА И СПЕЦНАСТКА: порядок выдачи, учета и налогообложения
Правила выдачи, организация оперативного учета 112 с.
Учет в составе основных или оборотных средств 200,0 руб.
Списание в расходы для целей налогообложения + диск с отраслевыми нормами



УБЫТКИ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ с учетом требований ПБУ 18/02 и главы 25 НК РФ 128 с.
Убытки прошлых лет и от текущей деятельности. Перенос убытков на будущее 190,0 руб.
Создание резервов. Списание дебиторской задолженности. Убытки от хищений

РАСХОДЫ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ 360 с.
Как совместить бухгалтерский учет с налоговым. Отраслевые особенности. Комментарии к составу затрат 250 руб.
Практические примеры. Арбитражная практика. Оформление документов

ЕСТЕСТВЕННАЯ УБЫЛЬ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПОТЕРИ: бухгалтерский и налоговый учет 240 с.
Как уменьшить налог на прибыль. Документирование потерь. Все нормы на диске 180,0 руб.

Стоимость изданий указана с учетом почтовой пересылки



Ассоциация
Бухгалтеров,
Аудиторов и
Консультантов

Г.Ю. Касьянова

ОТЧЕТНОСТЬ: бухгалтерская и налоговая

Все новые формы и порядок их составления
с примерами

Особенности:

для некоммерческих организаций

для малого бизнеса

для организаций, применяющих
специальные налоговые режимы

Взаимосвязка показателей

Исправление ошибок

Пояснительная записка

Комментарии к ПБУ (расчет чистых активов,
условные активы и обязательства, оценочные
обязательства, события после отчетной даты и др.)

Сложные вопросы

Практические примеры

Оформление документов

Подготовлено с учетом всех изменений в формах
бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций

Издание девятое, переработанное и дополненное

**Практические рекомендации для бухгалтера и руководителя
под общей редакцией Г.Ю. Касьяновой**

МОСКВА
2019

ББК 65.052

УДК 657

О 88

О 88 Отчетность: бухгалтерская и налоговая (9-е изд., перераб. и доп.) /
Г.Ю. Касьянова. — М.: АБАК, 2019. — 512 с.

ISBN 978-5-9748-0598-1

Автор рассказывает, как в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством закрыть баланс за отчетный период, рассчитать налоги и составить отчетность (бухгалтерскую и налоговую) с учетом требований ПБУ, НК РФ и всех изменений в действующих нормативных документах и формах отчетности.

Кроме того, рассмотрен порядок исправления выявленных ошибок (за текущий и прошлые годы), показано, как можно сделать взаимосвязку показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, приведено много другой полезной информации. Материал богато проиллюстрирован практическими примерами с проводками и пояснениями. Приведены образцы составления всех основных форм отчетности и других документов.

Все рекомендации даны с учетом требований действующего законодательства, а также Минфина России и налоговых органов, предъявляемых при проведении камеральных и документальных проверок.

Издание адресовано широкому кругу читателей, бухгалтерам и руководителям предприятий и организаций всех форм собственности.

ББК 65.052

УДК 657

Материалы для книги подготовлены ведущим специалистом Ассоциации бухгалтеров, аудиторов и консультантов *Г.Ю. Касьяновой*.

Учебное пособие для факультетов повышения квалификации и учебных заведений

Код 58.11.1 по Общероссийскому классификатору продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (КПЕС 2008), утвержденному приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст

Ассоциация бухгалтеров, аудиторов и консультантов (АБАК)

105043, г. Москва, ул. 3-я Парковая, д. 14, кор. 1

Тел. (499) 785-96-56, 785-96-54

E-mail: info@aback.ru, Internet: www.aback.ru

Подписано в печать 15.01.2019. Формат 60 x 88 1/16. Печать офсетная. Бумага газетная. Усл.-печ. л. 31,3. Уч.-изд. л. 31,8. Печ. л. 32,0. Тираж 1500 экз. Заказ № 1

Отпечатано в ГУП МО «КТ» «Раменская типография»

140100, Московская обл., г. Раменское, Сафоновский пр-д, 1.

Тел. (496) 463-93-65

ISBN 978-5-9748-0598-1

© АБАК, 2019

К ЧИТАТЕЛЯМ

Как театр начинается с вешалки, так и составление отчетности — с группировки данных по счетам. Особую «прелесть» этому занятию придают различия между бухгалтерским и налоговым учетом, которые так или иначе всем все равно придется учитывать (большинству организаций — с применением правил ПБУ 18/02; малым предприятиям можно и без него, но это послабление не слишком облегчит ваш труд, так как освобождает лишь от записей на счетах бухгалтерского учета и заполнения отдельных строк бухгалтерской отчетности, но не от учета вообще).

В этой книге подробно рассказано, как в соответствии с Законом о бухгалтерском учете, НК РФ и другими нормативными документами закрыть баланс за отчетный период, рассчитать налоги и составить отчетность (бухгалтерскую и налоговую).

Вниманию читателей предлагается подробная информация о том, как:

- о отразить все необходимые сведения в бухгалтерской отчетности с учетом требований всех действующих ПБУ;

- о сформировать облагаемую базу и рассчитать основные налоги и страховые взносы;

- о составить все необходимые отчетные формы;

- о исправить выявленные ошибки (за текущий и прошлые годы);

- о произвести взаимоувязку показателей бухгалтерской и налоговой отчетности; а также многое другое.

Материал богато проиллюстрирован практическими примерами с проводками и пояснениями. Приведены образцы заполнения документов.

Все рекомендации даются с учетом требований Минфина России и налоговых органов, предъявляемых ими при камеральных и документальных проверках. Комплексная подача материала и взаимоувязанное рассмотрение бухгалтерских, налоговых и правовых аспектов помогут читателям избежать многих ошибок, которые могут вызвать конфликты с контролирующими органами.

*Автор, редактор и составитель серии
книг «Практические рекомендации
для бухгалтера и руководителя»
Г.Ю. Касьянова*

P.S. Автор будет благодарен за ваши вопросы и пожелания, при-
сланные по e-mail: info@aback.ru

СЕРИЯ «НАСТОЛЬНАЯ КНИГА»

Название серии говорит само за себя. В книгах этой серии собрана информация, без которой работа бухгалтера вообще невозможна. Может быть, вам и не придется прочесть эти тома, что называется, от корки до корки, но в качестве справочников они просто незаменимы. См. также www.aback.ru

В каждой книге: Сложные вопросы • Практические примеры



ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ
Поступление и выбытие Ремонт Амортизация Сложные вопросы Практические примеры 304 с.
300,0 руб.



АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: БУХГАЛТЕРСКАЯ И НАЛОГОВАЯ
Классификация основных средств в целях начисления амортизации 208 с.
Способы начисления амортизации Сроки полезного использования 240,0 руб.



ОБЩЕРОССИЙСКАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ.
Практический комментарий с учетом всех изменений
Новый Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014
Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы 944 с.
Прямой и обратный переходные ключи Порядок применения 320,0 руб.



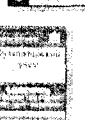
КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ
Правила оценки основных средств, сроки полезного использования 48 с.
Сложные вопросы, практические примеры, нормативные документы 110,0 руб.



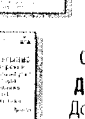
ЭКСПОРТ И ИМПОРТ
Международный контракт Таможенное оформление Валютное регулирование 536 с.
Исчисление НДС Раздельный учет Курсовые разницы 180,0 руб.



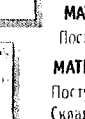
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОСТО О СЛОЖНОМ (САМОУЧИТЕЛЬ)
ПО ФОРМУЛЕ «ТРИ В ОДНОМ»: БУХУЧЕТ + НАЛОГИ + ДОКУМЕНТООБОРОТ 752 с.
Все виды хозяйственных операций, практические примеры, типовые проводки 430,0 руб.



ГСМ: НОРМЫ РАСХОДА, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
Учет расходов на ГСМ в целях исчисления налога на прибыль и НДС 192 с.
Базовые, транспортные и эксплуатационные расходы 240,0 руб.



ФИЛИАЛЫ, ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА, ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ
Правовое регулирование, бухгалтерский учет, налогообложение 176 с.
Сложные вопросы, практические примеры, арбитражная практика 200,0 руб.



КРЕДИТЫ И ЗАЙМЫ: УЧЕТ, НАЛОГИ И ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ
Стандартные договоры, гарантии и обеспечения, штрафные санкции 112 с.
Оформление займа векселями, коммерческий кредит 140,0 руб.
Получение заемных средств в валюте и условных денежных единицах

ПОЖАРНАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ: ВСЁ ОБО ВСЕМ + диск с необходимыми документами
Нормы и правила, противопожарный инструктаж и пожарно-технический минимум 344 с.
Проверки Декларация пожарной безопасности Учет расходов на обеспечение 330,0 руб.



БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДЛЯ ПРАКТИКОВ (ВСЁ ОБО ВСЕМ)
Различные аспекты бухгалтерского учета и налогообложения по объектам учета и статьям затрат Последние изменения законодательства
Сложные вопросы, практические примеры, оформление документов (готовится к переизданию)

СТРОИТЕЛЬСТВО: бухгалтерский и налоговый учет
Взаимоотношения участников строительного процесса Расходы на строительство 368 с.
Сложные вопросы, практические примеры, оформление документов 380,0 руб.

ДОЛЕВОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО: новые правила
Договор об участии Защита прав инвесторов Учет доходов и расходов Реализация 216 с.
220 руб.

МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ: бухгалтерский и налоговый учет
Поступление и выбытие Изготовление собственными силами Складской учет ТЗР (готовится к переизданию)

МАТЕРИАЛЫ, ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ, ТОВАРЫ: бухгалтерский и налоговый учет
Поступление и выбытие МПЗ ТЗР Учет тары и ГСМ Изготовление собственными силами 512 с.
Складской учет Нормы естественной убыли Особенности для применяющих УСН или ЕНВД 320 руб.

Стоимость изданий указана с учетом почтовой пересылки

1

ПРОСТО О СЛОЖНОМ, ИЛИ ВЗАИМОУВЯЗКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Фраза «просто о сложном» — не рекламный трюк. Мы действительно ставим своей задачей показать как легко составить многостраничную бухгалтерскую и налоговую отчетность, в которой одни и те же сведения отражаются по несколько раз (и при этом каждый раз немножко по-разному).

Казалось бы, составление отчетности должно быть простым делом: когда все подсчитано и «сходится», перенести цифры в соответствующие клеточки — не такая уж и сложная задача. Но, к сожалению, клеточек этих очень много, для заполнения большинства из них знать просто остатки по счетам совершенно недостаточно, а налоговый инспектор так и норовит найти в нашей отчетности какие-нибудь неточности, чтобы привлечь к ответственности за налоговые правонарушения.

О том, как сделать проводки на счетах, учесть требования ПБУ при составлении отчетности и рассчитать необходимые налоги, вы узнаете в следующих разделах данного издания. Далее мы покажем, как заполнить каждую строчку существующей отчетности. Этот же раздел посвящен «святая святых» — взаимосвязке показателей учета и отчетности.

Сразу же хотим оговориться, что взаимосвязка взаимосвязке рознь. Просто привести таблицы, что и с чем стыкуется, по нашему мнению, недостаточно. Мы хотим показать нашим читателям еще и суть этого явления, для того чтобы они могли самостоятельно выявлять способы взаимосвязки, а также пользоваться некоторыми секретами, которые применяют в своей работе налоговые инспекторы, аудиторы и прочий «продвинутый» пользователь бухгалтерской отчетности.

Предлагаемый вниманию читателей подход весьма актуален еще и по той причине, что ФНС России разработаны специальные схемы взаимосвязки показателей представляемой им отчетности для того, чтобы находить ошибки налогоплательщиков уже при камеральной проверке.

Однако, как показывает практика, эти схемы далеки от совершенства. Автору неоднократно приходилось сталкиваться с фактами, когда компьютер в налоговой указывает на возможную ошибку в отчетности, а на самом деле просто в схемы взаимосвязки заложено тождество, которое на практике часто невозможно.

Самый наглядный пример такой «взаимосвязки» — сверка данных о выручке, отраженных в бухгалтерской отчетности (Отчете о финансовых результатах) и в Расчете единого налога, уплачиваемого в связи с примене-

нием упрощенной системы налогообложения. Сумма выручки, отраженная в этих двух формах отчетности может совпасть только в двух случаях:

1) если в соответствии с учетной политикой бухгалтерский учет ведется кассовым методом (согласно п. 19 ПБУ 1/2008, п. 12 ПБУ 9/99, п. 18 ПБУ 10/99 право на это имеют организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, перечень которых определен п. 4 ст. 6 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Но большинство организаций ведет бухгалтерский учет методом начисления, т.к. это им удобнее;

2) если вся отгруженная в течение отчетного периода продукция была оплачена в этом же периоде и нет сальдо по расчетам с покупателями как на начало, так и на конец отчетного периода (в том числе и в части авансов полученных).

Легко видеть, что далеко не все организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут соответствовать перечисленным 2-м условиям. А это значит, что выручка по данным бухгалтерского учета и выручка, учтенная для целей налогообложения в большинстве случаев просто не могут совпасть из-за разной методики учета этого показателя в бухгалтерском и налоговом учете.

При использовании любых схем взаимоувязки показателей отчетности следует помнить о нескольких правилах, соблюдение которых является обязательным.

Правило первое. *Схемы взаимоувязки возникают из сходства и различия между отдельными показателями бухгалтерского и налогового учета.*

Приведем некоторые пути взаимоувязки показателей, которые следуют из этого правила.

Как проверить правильность отражения тех или иных показателей?

Посмотрите, откуда (из каких учетных регистров) берутся (или можно взять) те или иные данные, и сопоставьте значения, отраженные в отчетности и в соответствующих документах.

Как проверить правильность расчета и отражения в отчетности финансового результата?

Сопоставьте соответствующие данные в балансе, отчете о финансовых результатах и сальдо по счету 99 – все три цифры должны совпадать (для отчета о финансовых результатах – за вычетом сальдо на начало отчетного периода).

Как проверить правильность расчета налога на прибыль?

Возьмите бухгалтерскую прибыль, скорректируйте ее на все различия между бухгалтерским и налоговым учетом и умножьте на действующую ставку налога на прибыль. Должны получить сумму налога на прибыль, отраженную в налоговой декларации. Аналогичный (только более громоздкий) механизм применяется и в ПБУ 18/02 (читайте об этом на с. 259).

Правило второе. *Увязать можно все, но при этом следует помнить о том, что нельзя объять необъятное, а исключения подтверждают правила.*

Например, мы намеренно не приводим в этой книге таблицу взаимовязки показателей, которая может использоваться для проверки правильности составления деклараций по налогу на имущество. Заполнение этой формы вызывает трудности не из-за сложности показателей, а из-за громоздкости самой формы. Поэтому здесь для бухгалтера важна не перепроверка в конце, а внимательность с самого начала. А правильность расчетов лучше (и проще) проверить по балансу. Для этого рассчитайте налоговую базу на основании сальдо по счетам (по «обороткам» или по балансу, а лучше и так, и так) и умножьте на ставку налога. Полученная сумма должна совпасть с данными налоговой декларации и соответствующим оборотом по кредиту счета 68.

Любая взаимовязка показателей — не аксиома, а информация к размышлению. Из каждого правила возможны исключения. Например, все знают, что балансы на начало отчетного периода и конец предшествующего ему должны быть идентичны. Но в некоторых случаях это утверждение может оказаться неверным (например, если произошла реорганизация юридического лица и т.д.). Поэтому, прежде чем безропотно исправлять сумму в той или иной строке отчетности (чтобы она совпала с рекомендуемыми схемами взаимовязки показателей), необходимо разобраться, откуда появилась ошибка и не закралась ли ошибка не к вам, а в таблицу взаимовязки (может быть, просто ваш случай — то самое исключение из общего правила).

Правило третье. *Показатели, отражаемые в разных формах отчетности, берутся в конечном итоге (может быть, с дополнительной корректировкой) из одних и тех же бухгалтерских проводок.*

Это означает, что легче всего (кроме того, надежнее и быстрее) сделать взаимовязку не бухгалтерской и налоговой отчетности, а налоговой отчетности с бухгалтерскими регистрами. Налоговый инспектор это увидит только при документальной проверке, но вы-то имеете всю необходимую информацию уже сейчас.

Пример взаимовязки данных бухгалтерского баланса вы найдете в таблице 1.1 на с. 8. Остальные схемы взаимовязки приведены в других разделах данной книги.

Взаимовязка показателей бухгалтерского баланса

Код показателя*	Наименование строки	Взаимовязка с данными регистров бухгалтерского учета и другими строками баланса
АКТИВ		
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
1110	Нематериальные активы	Сальдо по счету 04 минус сальдо по счету 05 (на отчетную дату)
1120	Результаты исследований и разработок	Сальдо по счету 08 в части отражения результатов НИОКР
1130	Основные средства	Сальдо по счету 01 минус сальдо по счету 02 (на отчетную дату). Сальдо по счету 02 учитывается лишь в части сумм амортизации, начисленной по основным средствам, учтенным на счете 01
	Незавершенное строительство	Сальдо по счетам 07 и 08 (на отчетную дату)
1140	Доходные вложения в материальные ценности	Сальдо по счету 03 минус сальдо по счету 02 (на отчетную дату). При этом сальдо по счету 02 учитывается в части сумм амортизации, начисленной по основным средствам, сдаваемым в аренду (в т.ч. по договору лизинга), и предметам проката, учитываемым на счете 03
1150	Финансовые вложения	Сальдо по счету 58 плюс сальдо по дебету счета 59 минус сальдо по кредиту счета 59 плюс сальдо по счету 63 (на отчетную дату). При этом сальдо по указанным счетам учитывается в части сумм, относящихся к долгосрочным финансовым вложениям (т.е. если срок обращения (погашения) по ним составляет более 12 месяцев после отчетной даты)
1160	Отложенные налоговые активы	Сальдо по счету 09 (на отчетную дату)
1170	Прочие внеоборотные активы**	Суммы внеоборотных активов, не отраженные в строках 1110–1160 (например, сальдо по счетам 07 и 08)
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
1210	Запасы	Сумма сальдо по дебету счетов 10, 11, 16, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 44, 45 минус сальдо по кредиту счетов 16 и 42 (на отчетную дату)
1220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	Сальдо по счету 19 на отчетную дату

* Приводится согласно п. 5 Приказа № 66н в соответствии с приложением № 4 к Приказу № 66н.

** См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

Взаимовязка показателей отчетности

Таблица 1.1. Продолжение

Код показателя*	Наименование строки	Взаимовязка с данными регистров бухгалтерского учета и другими строками баланса
1230	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	Сумма сальдо по дебету счетов 60, 62, 63, 76 в части долгосрочной дебиторской задолженности. При этом сальдо по счету 63 учитывается в части, относящейся к задолженностям, учет которых ведется на счетах 60, 62 и 76
1240	Финансовые вложения	Сальдо по счету 58 плюс сальдо по дебету счета 59 минус сальдо по кредиту счета 59 плюс сальдо по счету 63 плюс сальдо по счету 81 (на отчетную дату). При этом сальдо по указанным счетам (кроме счета 81) учитывается в части сумм, относящихся к краткосрочным финансовым вложениям (т.е. если срок обращения (погашения) по ним составляет не более 12 месяцев после отчетной даты)
1250	Денежные средства	Сумма сальдо по счетам 50, 51, 52, 55, 57
1260	Прочие оборотные активы**	Сальдо по дебету различных счетов, не учтенное в других строках баланса (например, сальдо по счетам 83, 97, 98)
ПАССИВ		
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
1310	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	Сальдо по счету 80 на конец отчетного периода
1320	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Сальдо по счету 81 на отчетную дату
1340	Переоценка внеоборотных активов	Сальдо по счету 83 в части суммы дооценки в соответствии с установленным порядком внеоборотных активов организации (основных средств, объектов капитального строительства и другого имущества со сроком полезного использования свыше 12 месяцев)
1350	Добавочный капитал (без переоценки)	Сальдо по счету 83 на конец отчетного периода (за вычетом отраженных там сумм переоценки)
1360	Резервный капитал	Сальдо по счету 82 на конец отчетного периода
1370	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Показывается нераспределенная прибыль (сальдо по кредиту счета 84 или кредиту счета 99 в части сумм нераспределенной прибыли) или непокрытый убыток (сальдо по дебету счета 84 или дебету счета 99 в части сумм непокрытого убытка)

* Приводится согласно п. 5 Приказа № 66н в соответствии с приложением № 4 к Приказу № 66н.

** См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

Таблица 1.1. Окончание

Код показателя*	Наименование строки	Взаимовязка с данными регистров бухгалтерского учета и другими строками баланса
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
1410	Заемные средства	Сальдо по счету 67 на конец отчетного периода
1420	Отложенные налоговые обязательства	Сальдо по счету 77 на конец отчетного периода
1430	Резервы под условные обязательства	Сальдо по счету 96 (в части резервов под условные обязательства)
1450	Прочие обязательства**	Сальдо по кредиту счетов 60, 62 и 76 на конец отчетного периода в части суммы прочей (не указанной по строке 1410) кредиторской задолженности, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
1510	Заемные средства	Сальдо по счету 66 на конец отчетного периода
1520	Кредиторская задолженность	Сумма сальдо по кредиту счетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76
1530	Доходы будущих периодов	Сальдо по кредиту счета 98
1540	Резервы предстоящих расходов	Сальдо по кредиту счета 96
1550	Прочие обязательства**	Сальдо по кредиту других счетов, не отраженное в предыдущих строках баланса

* Приводится согласно п. 5 Приказа № 66н в соответствии с приложением № 4 к Приказу № 66н.

** См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

2

ПРАВИЛА СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться следующими документами:

– Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете или Закон № 402-ФЗ);

– Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение по ведению бухгалтерского учета);

– ПБУ 4/99;

– иные положения по бухгалтерскому учету;

– приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее – Приказ № 66н);

– План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

– отдельные рекомендации и указания, регулирующие вопросы составления бухгалтерской отчетности, утверждаемыми Минфином России;

– письмо ФНС России от 16.07.2018 № ПА-4-6/13687@ «О представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме по ТКС» (его требования необходимо учитывать тем организациям, которые представляют свою отчетность в ФНС в электронной форме).

Полные тексты всех ПБУ и Закона о бухгалтерском учете с комментариями вы найдете в книге Г.Ю. Касьяновой «26 ПБУ: практический комментарий». – М.: АБАК (условия приобретения по невысокой издательской цене приведены на сайте www.aback.ru).

2.1. Общие правила составления и представления отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В соответствии с ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Исходя из этого, а также принимая во внимание ч. 2 ст. 1 и ч. 1 ст. 10 Закона № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета.

Обратите внимание: с 1 января 2020 г. (т.е. начиная с годовой отчетности за 2019 год) согласно п. 7.1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ) бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью*. При этом согласно п. 5 ст. 18 Закона № 402-ФЗ (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ) обязательный экземпляр отчетности представляется в ФНС России в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Таким образом, с 01.01.2020 даже составленную на бумажном носителе отчетность сдавать придется в электронном виде. Субъекты малого предпринимательства обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде только начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2020 г.; отчетность за 2019 г. они могут представлять на бумажном носителе или в виде электронного документа по своему выбору (п. 4 ст. 2 Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ).

Форматы и порядок представления обязательного экземпляра отчетности и аудиторского заключения о ней в виде электронных документов, а также правила пользования государственным информационным ресурсом утверждаются ФНС России (п. 8 ст. 18 Закона № 402-ФЗ в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ). В настоящее время применяются форматы, утвержденные письмом ФНС РФ от 16.07.2018 № ПА-4-6/13687@. При этом организация

вправе включить в представляемые в ФНС России формы отчетности только те сведения и в том порядке, который предусмотрен утвержденным ФНС России форматом. Включение какой-либо дополнительной информации (например, дополнительных приложений к отчетности, раскрывающих отдельные показатели, существенные для ее пользователей) или изменение структуры отчетности не допускается. Таким образом, частично нивелируется значение п. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ, предписывающего давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, *необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений*, ведь данных стандартных форм для этих целей далеко не всегда достаточно.

Адреса представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

В 2019 г. Закон № 402-ФЗ не устанавливает адреса обязательного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением представления в соответствии со ст. 18 Закона № 402-ФЗ обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту регистрации экономического субъекта (в порядке, утвержденном Росстатом)*.

Адреса обязательного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности (помимо органов государственной статистики), а также сроки и порядок такого представления устанавливаются другими федеральными законами, учредительными документами экономического субъекта, решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом. Например:

– в соответствии со ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» унитарное предприятие по окончании отчетного периода представляет уполномоченным органам государственной власти Российской Федерации, органам государственной власти субъектов Российской Федерации или органам местного самоуправления бухгалтерскую отчетность;

– в соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного года.

* Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности утвержден приказом Росстата от 31.03.2014 № 220.

Однако с 1 января 2020 г. (т.е. начиная с годовой отчетности за 2019 год) все изменится. Согласно п. 2 ст. 18 Закона № 402-ФЗ (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ) с этой даты обязанность по формированию государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности возлагается на ФНС России. Поэтому с 01.01.2020 большинство организаций будут освобождены от представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в органы статистики. Согласно п. 3 ст. 18 Закона № 402-ФЗ (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ) будут обязаны представлять свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта все организации, кроме следующих:

- 1) организации государственного сектора*;
- 2) Центральный банк Российской Федерации**;
- 3) религиозные организации;
- 4) организации, представляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность в Центральный банк РФ***;
- 5) организации, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации****;
- 6) организации в случаях, установленных Правительством РФ****.

При этом у отдельных организаций по-прежнему останется обязанность представления отчетности и в другие адреса (например, в вышестоящую организацию, уполномоченным органам государственной власти и местного самоуправления и т.п.).

* Они представляют свою отчетность в ФНС России в соответствии с пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 447-ФЗ, которая действует с 01.01.2020).

** Центральный банк РФ представляет свою годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в ФНС России в составе годового баланса и отчета о финансовых результатах не позднее 15 мая года, следующего за отчетным (пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 447-ФЗ, которая действует с 01.01.2020).

*** ЦБ РФ обеспечивает передачу в ФНС России, сведений в электронном виде, содержащих годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций, представленную в ЦБ РФ, а также аудиторские заключения о ней в случае, если такая отчетность подлежит обязательному аудиту, по форматам, в порядке и сроки, которые определяются соглашением между ЦБ РФ и ФНС России (п. 6 ст. 18 Закона № 402-ФЗ в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ).

**** Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность представляется этими организациями в орган государственной статистики по месту их государственной регистрации в срок, установленный для представления обязательного экземпляра отчетности в ФНС России (п. 7 ст. 18 Закона № 402-ФЗ в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ). Кроме того, она в те же сроки должна быть представлена в ФНС России в соответствии с пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 447-ФЗ, которая действует с 01.01.2020).

Сроки представления отчетности

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ в 2019 г. организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность **в налоговые органы** по месту постановки на учет не позднее 3-х месяцев по окончании отчетного года (т.е. за 2018 год – не позднее 31 марта 2019 г.).

В соответствии с ч. 2 (с 01.01.2020 – ч. 5) ст. 18 Федерального закона № 402-ФЗ обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется **в орган государственной статистики** (с 01.01.2010 – в ФНС России* по месту регистрации экономического субъекта не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного периода (например, за 2018 г. – не позднее 31 марта 2019 г.).

Обратите внимание: в связи с тем, что в 2019 г. 31 марта приходится на выходной день, крайний срок сдачи отчетности переносится на первый следующий за ним рабочий день – 1 апреля 2019 г. (см. п. 7 ст. 6.1 НК РФ и ст. 193 ГК РФ).

При представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется в органы государственной статистики вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (ч. 2 (с 01.01.2020 – ч. 5) ст. 18 Закона № 402-ФЗ). Обратите внимание: в НК РФ в отношении аудиторского заключения по отчетности за 2018 год такого исключения не предусмотрено. Поэтому, если аудит для вашей организации является обязательным, – непредставление аудиторского заключения в составе бухгалтерской отчетности в налоговые органы сулит организации проблемы, связанные с представлением бухгалтерской отчетности не в полном объеме.

Подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством Российской Федерации, или учредительными документами экономического субъекта, или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом. При этом согласно ч. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра (в 2019 г. – на бумажном носителе) руководителем экономического субъекта. Исходя из этого, в архиве

* См. сноску **** на с. 14.

экономического субъекта должен храниться экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанный его руководителем; причем подпись руководителя экономического субъекта должна содержать дату подписания этого экземпляра.

В случаях представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в несколько адресов такая отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами.

Утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с ч. 9 ст. 13 Закона № 402-ФЗ утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Например:

– в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 48 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» к компетенции общего собрания акционеров относится утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества;

– в соответствии с пп. 6 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» к компетенции общего собрания участников общества относится утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов общества;

– в соответствии со ст. 20 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» собственник имущества унитарного предприятия в отношении указанного предприятия утверждает бухгалтерскую отчетность и отчеты унитарного предприятия.

Опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с ч. 9 ст. 13 Закона № 402-ФЗ опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Например:

– в соответствии со ст. 92 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» публичное акционерное общество, а также непубличное общество с числом акционеров более 50 обязано раскрывать годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Обязательное раскрытие осуществляется обществом в объеме и порядке, которые установлены в Положении о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг (утв. Банком России 30.12.2014 № 454-П);

– в соответствии со ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы.

Согласно п. 71.4 Положения Банка России от 30.12.2014 № 454-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность акционерных обществ раскрывается в том числе путем опубликования ее текста на странице в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», предоставляемой одним из распространителей информации на рынке ценных бумаг (далее – страница в сети Интернет), в срок не позднее 3-х дней с даты составления аудиторского заключения, выражающего в установленной форме мнение аудиторской организации о ее достоверности (далее – аудиторское заключение), но не позднее 3-х дней с даты истечения установленного законодательством Российской Федерации срока представления обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – установленный срок).

В соответствии с ч. 2 ст. 18 Закона № 402-ФЗ обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного периода.

Таким образом, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность акционерного общества за 2018 год подлежит опубликованию акционерными обществами на странице в сети Интернет вместе с аудиторским заключением* не позднее 04.04.2019 (с учетом переноса срока сдачи отчетности с выходного на рабочий день – см. с. 15).

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность

Для большинства организаций промежуточная (квартальная, месячная либо просто на определенную дату) бухгалтерская отчетность составляется по желанию организации либо по мере необходимости.

Исходя из ч. 4 ст. 13 Закона № 402-ФЗ промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтер-

* Согласно ч. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением. Случаи, когда бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту, приведены на с. 39–43.

ского учета (Минфин России, Банк России). Например, необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности обуславливается тем, что:

– в случаях, установленных Федеральным законом от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации», квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора;

– в случаях, установленных Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Промежуточная бухгалтерская отчетность не представляется:

– в налоговые органы (согласно ст. 23 НК РФ и ст. 18 Закона № 402-ФЗ);

– в органы статистики (ст. 18 Закона № 402-ФЗ предусматривает обязательное представление в этот адрес только годовой отчетности).

Пересмотр бухгалтерской отчетности

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

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется исходя из обычаев делового оборота в разумные сроки после внесения в нее исправлений в соответствии с ПБУ 22/2010, если иное не определено соответствующими нормативными правовыми актами.

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

Подробно порядок исправления ошибок и применения ПБУ 22/2010 рассмотрен в разделе 8 на с. 481.

2.2. Новый порядок представления годовой бухгалтерской отчетности организаций

Федеральный закон от 28.11.2018 № 444-ФЗ вводит новые правила представления бухгалтерской отчетности. Большая часть этих изменений вступает в силу с 2020 г. (т.е. начиная с годовой отчетности за 2019 год). Для малых предприятий часть нововведений отодвигается еще на год позднее. В разделе 2.1 мы отмечали только основные изменения, но, поскольку изменения грядут серьезные и требующие предварительной подготовки, в данном разделе мы остановимся на них более основательно.

С 2020 года обязательное представление годовой бухгалтерской отчетности организации, как правило, будет производиться только в один адрес – ФНС России либо Банк России (в зависимости от вида экономической деятельности организации):

1. Все организации, кроме кредитных и некредитных финансовых организаций

Все обязанные составлять бухгалтерскую отчетность организации, за исключением религиозных, кредитных и некредитных финансовых организаций, представляют один экземпляр своей составленной годовой бухгалтерской отчетности в налоговый орган по месту своего нахождения (ранее – в орган государственной статистики (за исключением организаций государственного сектора и Банка России) и налоговый орган). При этом отчетность представляется в следующем порядке:

форма представления – в виде электронного документа* (ранее – на бумажном носителе или в виде электронного документа);

способ представления – по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым ФНС России*;

срок представления – не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного периода, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за от-

* При этом субъекты малого предпринимательства обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2020 г.; отчетность за 2019 г. такие субъекты могут представлять на бумажном носителе или в виде электронного документа по своему выбору (п. 4 ст. 2 Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ).

четным. Годовая бухгалтерская отчетность Банка России в составе годового баланса и отчета о финансовых результатах представляется не позднее 15 мая года, следующего за отчетным годом (ранее — не позднее 31 марта года, следующего за отчетным);

форматы представления — утверждаются ФНС России;

порядок представления — утверждается ФНС России (ранее — Росстатом).

Если годовая бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то в налоговый орган вместе с экземпляром такой отчетности представляется аудиторское заключение о ней. Оно представляется:

в виде электронного документа (ранее — на бумажном носителе или в виде электронного документа);

вместе с экземпляром отчетности либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

2. Кредитные и некредитные финансовые организации

Кредитные и некредитные финансовые организации, в отношении деятельности которых Банк России осуществляет полномочия по регулированию, контролю и надзору, представляют свою годовую бухгалтерскую отчетность в Банк России. К таким организациям относятся: кредитные организации; страховые организации, общества взаимного страхования, страховые брокеры; негосударственные пенсионные фонды; управляющие компании инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда, негосударственного пенсионного фонда; клиринговые организации, лица, осуществляющие функции центрального контрагента; профессиональные участники рынка ценных бумаг; организаторы торговли; акционерные инвестиционные фонды; микрофинансовые организации; жилищные накопительные кооперативы; кредитные потребительские кооперативы; сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы; ломбарды; кредитные рейтинговые агентства.

Формы, сроки и порядок представления этими организациями годовой бухгалтерской отчетности в Банк России устанавливается соответствующим законодательством Российской Федерации и нормативными актами Банка России. Вместе с этой отчетностью указанные организации представляют в Банк России аудиторские заключения (если для них предусмотрен обязательный аудит).

Данные организации освобождены от представления своей годовой бухгалтерской отчетности непосредственно в налоговые органы и органы государственной статистики (ранее они были обязаны представлять свою отчетность в налоговые органы и в органы государственной статистики).

Бухгалтерская отчетность религиозных организаций

Религиозные организации освобождены от представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики (ранее годовая бухгалтерская отчетность религиозной организации представлялась: в органы государственной статистики; в налоговые органы, если за отчетные (налоговые) периоды календарного года у нее возникли обязанности по уплате налогов и сборов). Данное изменение вступает в силу с годовой бухгалтерской отчетности за 2019 г.

Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности

Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности (далее – ГИРБО) – совокупность бухгалтерской отчетности организаций, обязанных составлять такую отчетность, а также аудиторских заключений о ней в случаях, если бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту.

В ГИРБО не включается бухгалтерская отчетность: организаций государственного сектора; Банка России; религиозных организаций; организаций, годовая бухгалтерская отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации; организаций в случаях, установленных Правительством РФ (ранее – только организаций государственного сектора и Банка России). Кроме этого, в ГИРБО не включается последняя бухгалтерская отчетность реорганизованных и ликвидируемых юридических лиц (ранее подлежала включению).

ГИРБО формируется и ведется ФНС России (ранее – Росстатом).

ГИРБО формируется из:

1) обязательных экземпляров отчетности, представляемых организациями в налоговые органы,

2) годовой бухгалтерской отчетности организаций, представляемой в Банк России. Банк России передает в ГИРБО сведения в электронном виде, содержащие годовую бухгалтерскую отчетность поднадзорных ему организаций, а также аудиторские заключения

о ней (если такая отчетность подлежит обязательному аудиту). Передача сведений осуществляется в форматах, порядке и сроки, определяемые соглашением между Банком России и ФНС России.

Все заинтересованные лица будут иметь доступ к информации, содержащейся в ГИРБО; причем речь идет о доступе к полному комплексу годовой бухгалтерской отчетности и аудиторскому заключению о ней. Правила пользования ГИРБО будут утверждены ФНС России (ранее – Росстатом).

Доступ к информации, содержащейся в ГИРБО, будет предоставляться бесплатно. Однако в случаях, которые определит Правительство РФ, за предоставление информации будет взиматься плата. В числе таких случаев может быть, например, предоставление копии годовой бухгалтерской отчетности конкретной организации на бумажном носителе. Размер и порядок взимания такой платы устанавливаются Правительством РФ.

Новый порядок вступает в силу с 1 января 2020 г. С этой даты ФНС России начинает, а Росстат прекращает исполнять полномочия по формированию и ведению ГИРБО. В частности, Росстат прекратит собирать обязательные экземпляры отчетности, в том числе пересмотренной, а также аудиторские заключения о ней за отчетный период 2018 г. и отчетные периоды, истекшие до 1 января 2018 г.

Первой отчетностью, включенной в ГИРБО, станет годовая бухгалтерская отчетность организаций за 2019 г. В связи с этим ФНС России не будет предоставлять доступ к бухгалтерской отчетности организаций за отчетные периоды, истекшие до 1 января 2019 г.

Заинтересованные лица смогут получить доступ к годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014–2018 гг. (при наличии ее в информационном ресурсе, сформированном до 1 января 2020 г.) по-прежнему в Росстате. Такую услугу Росстат будет оказывать до истечения срока хранения указанной бухгалтерской отчетности, установленного ч. 1 ст. 29 Закона «О бухгалтерском учете», т.е. не менее 5 лет после отчетного года. Иными словами, доступ к годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014–2018 гг. будет обеспечиваться Росстатом до окончания 2023 г.

Установлен специальный порядок представления бухгалтерской отчетности для отдельных организаций

Статьей 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ) и ст. 23 НК РФ (в ред.

Федерального закона от 28.11.2018 № 447-ФЗ) определен специальный порядок представления годовой бухгалтерской отчетности:

- для организаций, годовая бухгалтерская отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- для организаций в случаях, установленных Правительством РФ.

Годовая бухгалтерская отчетность таких организаций не включается в ГИРБО (ранее включалась). Однако эти организации по-прежнему обязаны представлять по одному экземпляру своей годовой бухгалтерской отчетности:

- в налоговый орган по месту своего нахождения;
- в орган государственной статистики по месту их государственной регистрации.

Срок представления – не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного периода, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Данные нормы вступают в силу с 1 января 2020 г.

Составление бухгалтерской отчетности организации

Статья 13 Закона «О бухгалтерском учете» дополнена положением, согласно которому бухгалтерская отчетность организации может быть составлена:

- 1) на бумажном носителе;
- 2) в виде электронного документа;
- 3) на бумажном носителе и в виде электронного документа.

При этом независимо от того, в каком виде составлена бухгалтерская отчетность, она признается официальной отчетностью организации. Если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление бухгалтерской отчетности другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, организация обязана по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии бухгалтерской отчетности, составленной в виде электронного документа.

Данная норма вступает в силу с 1 января 2020 г., а в отношении бухгалтерской отчетности организаций государственного сектора – с 28 ноября 2018 г.

Уточнен порядок признания бухгалтерской отчетности составленной

По общему правилу бухгалтерская отчетность организации считается составленной после подписания ее руководителем организации. Однако уточненная редакция ч. 8 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» более не связывает признание бухгалтерской отчетности составленной исключительно с подписанием ее экземпляра на бумажном носителе (ранее – только после подписания экземпляра отчетности на бумажном носителе).

Таким образом, бухгалтерская отчетность организации считается составленной после подписания руководителем организации:

1) экземпляра бухгалтерской отчетности на бумажном носителе – в случае, когда бухгалтерская отчетность организации составлена на бумажном носителе;

2) экземпляра бухгалтерской отчетности, составленной в виде электронного документа, электронной подписью - в случае, когда бухгалтерская отчетность организации составлена в виде электронного документа.

Данная норма вступает в силу с 1 января 2020 г., а в отношении бухгалтерской отчетности организаций государственного сектора – с 28 ноября 2018 г.

2.3. Упрощенные формы учета и отчетности

Согласно п. 4 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять, если иное специально не установлено статьей 6 указанного закона, следующие экономические субъекты:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

При этом п. 5 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» для ряда экономических субъектов **применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, прямо запрещено:**

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством РФ*;
- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- 4) микрофинансовые организации;
- 5) организации государственного сектора;
- 6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- 7) коллегии адвокатов;
- 8) адвокатские бюро;
- 9) юридические консультации;
- 10) адвокатские палаты;
- 11) нотариальные палаты;
- 12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

Упрощенная система бухгалтерской отчетности для малых предприятий

При формировании бухгалтерской отчетности субъект малого предпринимательства должен исходить из того, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о его финансовом положении, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении (п. 6 ПБУ 4/99).

Субъект малого предпринимательства может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме. В частности, решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность субъекта малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 6 Приказа № 66н, п. 6 ПБУ 4/99).

Субъект малого предпринимательства самостоятельно разрабатывает формы бухгалтерской отчетности (п. 6 Приказа № 66н) или может использовать предложенные Минфином России типовые фор-

* Об обязательном аудите читайте на с. 17 и с. 38.

мы. При этом субъект малого предпринимательства может включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах показатели только по группам статей без детализации показателей по статьям.

Субъект малого предпринимательства приводит в бухгалтерской отчетности показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях обособленно лишь в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения субъекта или финансовых результатов его деятельности (п. 11 ПБУ 4/99).

При этом можно раскрывать в бухгалтерской отчетности меньший объем информации по сравнению с объемом, предусмотренным для иных субъектов предпринимательства. В том числе:

1) организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не раскрывать информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 11/2008);

2) субъект малого предпринимательства может не представлять информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности (п. 2 ПБУ 12/2010);

3) организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может принять решение не раскрывать информацию по прекращаемой деятельности (п. 3.1 ПБУ 16/02);

4) при отражении в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты субъект малого предпринимательства должен исходить из требования рациональности (п. 6 ПБУ 1/2008).

Организация, применяющая упрощенные способы, может отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (п. 15.1 ПБУ 1/2008).

Организация, применяющая упрощенные способы, может исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, без ретроспективного пересчета с включением прибыли или убытка, возникших в результате исправления указанной ошибки, в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (п. 9 ПБУ 22/2010).

За отчетный период (квартал, полугодие, девять месяцев и год) малое предприятие представляет только две основные формы отчетности:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о финансовых результатах.

Согласно п. 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, формируют отчетность по упрощенной системе. При этом для них разработаны специальные (упрощенные) формы отчетности (см. приложение № 5 к Приказу № 66н).

При составлении отчетности по упрощенной системе в бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о целевом использовании средств включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). При этом в приложениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Однако все вышеизложенное в полной мере можно отнести лишь к тем организациям, которые представляют свою отчетность на бумажных носителях. Только они могут видоизменять формы по своему усмотрению (главное, чтобы при этом были учтены требования бухгалтерских стандартов).

Формат представления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утвержден письмом ФНС России от 16.07.2018 № ПА-4-6/13687@ (см. приложение № 11). При этом заданы весьма жесткие и однозначные параметры отражения тех или иных показателей, которые разработаны на основе типовых форм упрощенной отчетности, утвержденных приказом Минфина России № 66. Поэтому у организаций, сдающих отчетность в электронной форме, фактически связаны руки и они должны готовить свою отчетность в таком виде и в такой форме, чтобы она вписывалась в рамки утвержденного ФНС России формата. Бесплатные программы для формирования такой отчетности можно найти на сайте ФНС России nalog.ru.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, по своему желанию могут формировать представляемую бухгалтерскую отчетность и в полном объеме в соответствии с пунктами 1–4 Приказа № 66н.

В случае необходимости пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах субъект малого предпринимательства составляет также приложение. В приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится толь-

ко наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения субъекта малого предпринимательства или финансовых результатов его деятельности. В частности, в приложении целесообразно раскрывать:

1) те положения учетной политики, которые необходимы для объяснения порядка формирования показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Например, использовался ли кассовый метод учета доходов и расходов, учитывался ли наряду с текущим отложенный налог на прибыль, факты перспективного изменения учетной политики или перспективного пересчета при исправлении существенных ошибок и т.п.;

2) информацию о существенных фактах хозяйственной жизни, не раскрываемую показателями бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Например, о существенных операциях с собственниками (учредителями), таких как начисления и выплаты дивидендов, вклады в уставный капитал и т.п.

При этом ретроспективный (т.е. за прошлые годы) пересчет данных не требуется:

1) организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут отражать в бухгалтерской отчетности любые последствия изменения учетной политики перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (п. 15.1 ПБУ 1/2008);

2) организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, без ретроспективного пересчета с включением прибыли или убытка, возникших в результате исправления указанной ошибки, в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (п. 9 ПБУ 22/2010).

Ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности организациями, применяющими специальные налоговые режимы

Нормы гражданского законодательства Российской Федерации и законодательства Российской Федерации об организациях различных

организационно-правовых форм обязывают соответствующие экономические субъекты вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Указанные нормы законодательства Российской Федерации распространяются на все экономические субъекты, независимо от применяемого ими режима налогообложения. Закон № 402-ФЗ не изменяет требования указанных федеральных законов.

В соответствии с ч. 1 ст. 6 Закона № 402-ФЗ экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет, если иное не установлено вышеуказанным Федеральным законом.

Согласно п. 3 ст. 10 Закона № 402-ФЗ бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

Перечень лиц, которые могут не вести бухгалтерский учет в соответствии с Законом № 402-ФЗ, установлен ч. 2 ст. 6 вышеуказанного закона*. При этом организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ЕНВД или другие специальные налоговые режимы не включены в вышеуказанный перечень лиц.

Вместе с тем для относительно небольших организаций допустимым является применение для регистрации и накопления информации обо всех фактах хозяйственной жизни только одного регистра бухгалтерского учета — книги (журнала) учета фактов хозяйственной жизни. В соответствии со ст. 10 Закона № 402-ФЗ форма такого регистра бухгалтерского учета утверждается руководителем экономического субъекта (информация Минфина России № ПЗ-10/2012). Критерием применения той или иной формы учета является возможность получения из нее достоверной и полной информации (см. с. 12) и составления на ее основе необходимой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны вести бухгалтерский учет и, соответственно, представлять в налоговые органы бухгалтерскую отчетность в общеустановленном порядке.

* Бухгалтерский учет в соответствии с Законом № 402-ФЗ могут не вести:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, — в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности (например, ведут книгу учета доходов и расходов);

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, — в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

При этом следует иметь в виду, что согласно п. 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, формируют отчетность по упрощенной системе.

2.4. Особенности формирования бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями

При составлении бухгалтерской отчетности некоммерческие организации руководствуются законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, ПБУ 4/99, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Особенности применения указанных законодательных и иных нормативных правовых актов при составлении бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций обусловлены тем, что в соответствии с ГК РФ некоммерческие организации:

- не имеют извлечение прибыли в качестве цели деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками;
- могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ бухгалтерская отчетность некоммерческой организации, состоит из бухгалтерского баланса; отчета о финансовых результатах; приложений к ним, предусмотренных нормативными правовыми актами.

Согласно Закону № 402-ФЗ промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления.

Исходя из взаимосвязанных положений ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ, абз. 2 п. 6 и абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99, некоммерческая организация раскрывает в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету

о целевом использовании средств информацию об отдельных доходах и расходах в случае, когда:

- в отчетном году эта некоммерческая организация признала (получила) доход от приносящей доход деятельности;
- показатель признанного (полученного) некоммерческой организацией дохода существенен;
- раскрытие данных о прибыли (убытках) организации от приносящей доход деятельности в отчете о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;
- без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности.

Информация об отдельных доходах и расходах раскрывается применительно к структуре и составу показателей отчета о финансовых результатах, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н (приложение № 1 к этому приказу).

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет о целевом использовании средств.

В приложении № 5 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах утвержден отчет о целевом использовании средств, включаемый в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг). Иным некоммерческим организациям указанным приказом рекомендовано применять форму отчета о целевом использовании средств, приведенную в приложении № 2 приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н при формировании соответствующих пояснений.

Исходя из ПБУ 4/99, некоммерческие организации не обязаны в составе бухгалтерской отчетности раскрывать информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отчет о движении денежных средств некоммерческим организациям разрешается не представлять.

Некоммерческая организация раскрывает информацию о движении денежных средств в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств в случае, когда:

- составление и (или) представление, и (или) публикация отчета о движении денежных средств предусмотрены законодательством Российской Федерации;
- когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета.

Информация о движении денежных средств раскрывается с учетом особенностей классификации денежных потоков некоммерческой организацией применительно к правилам, установленным ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», а также применительно к структуре и составу показателей отчета о движении денежных средств, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н (приложение № 2 к этому приказу).

Согласно приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н некоммерческая организация самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям отчетов. Также самостоятельно организация определяет содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах при оформлении их в табличной форме с учетом приложения № 3 к Приказу № 66н (далее – пояснения).

При формировании показателей бухгалтерской отчетности некоммерческая организация должна исходить из требования существенности. При этом некоммерческая организация, исходя из условий деятельности, а также требований законодательства Российской Федерации, самостоятельно принимает решение о существенности того или иного показателя с учетом его оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Если в соответствии с законодательством Российской Федерации бухгалтерская отчетность некоммерческой организации подлежит обязательному аудиту, то к годовой отчетности прикладывается аудиторское заключение.

Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческой организацией осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. При этом в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, ко-

торая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

О других особенностях для некоммерческих организаций читайте в комментариях к соответствующим формам отчетности.

Применение НКО упрощенных способов учета и отчетности

Согласно п. 2 ч. 4 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» некоммерческая организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее – некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы), за исключением следующих некоммерческих организаций, поименованных в ч. 5 указанной статьи:

– организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– жилищных и жилищно-строительных кооперативов;

– политических партии, их региональных отделений или иных структурных подразделений;

– коллегий адвокатов;

– адвокатских бюро;

– юридических консультаций;

– адвокатских палат;

– нотариальных палат;

– некоммерческих организаций, включенных в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

Согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» учетная политика некоммерческой организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий ее деятельности и величины организации (требование рациональности). При формировании учетной политики некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, может предусмотреть ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи).

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, может: принять решение об использовании кассового метода учета доходов

и расходов; признавать все расходы по займам прочими расходами; не отражать оценочные обязательства в бухгалтерском учете, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год и др.); осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, а также принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен; отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов (отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и т.п. объекты).

Приложением № 5 к приказу Минфина России № 66н для некоммерческих организаций, применяющих упрощенные способы, установлены упрощенные формы бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств. При этом в случае существенности информация о доходах и расходах некоммерческой организации, применяющей упрощенные способы, раскрывается применительно к составу показателей формы отчета о финансовых результатах указанного приложения.

В бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств некоммерческой организацией, применяющей упрощенные способы, включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). При этом для укрупненных показателей, включающих несколько показателей (без их детализации), код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

При желании некоммерческие организации, применяющие упрощенные способы, могут формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с пунктами 1–4 приказа Минфина России № 66н.

2.5. Требования к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил ПБУ 4/99 организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения (п. 6 ПБУ 4/99).

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил ПБУ 4/99 не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

Согласно п. 32 ПБУ 4/99 при оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному (с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением ПБУ 1/2008). Читайте об этом на с. 127, с. 208.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Согласно п. 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

При отступлении от предусмотренных выше правил, существенные отступления должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших эти отступления, и результата, который данные отступления оказали на понимание состояния о финансовом положении организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении (п. 37 ПБУ 4/99). Читайте об этом подробнее на с. 123.

2.6. Понятие существенности

В настоящее время во многих нормативных документах по бухгалтерскому учету встречаются термины «существенная информация», «существенная ошибка» и т.п. Однако само по себе понятие существенности нигде однозначно и четко не определено. По сути, оно теперь является не просто количественным значением, измеряемым как определенная доля в общем размере отдельного показателя отчетности, но совокупностью количественных и качественных факторов, позволяющих утверждать, что знание именно какой-либо определенной информации может повлиять на решение собственников или других заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

Далее мы приводим основные правила определения существенности, которые необходимо учитывать бухгалтеру при составлении отчетности.

Существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности

В соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Иначе, существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01).

Определение существенности ошибки

ПБУ 22/2010 установлен порядок исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год. При этом согласно п. 3 ПБУ 22/2010 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя из величины и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. При этом принимается во внимание влияние ошибки на все показатели, представленные в бухгалтерской отчетности за период, в котором были выявлены ошибки, в том числе показатели отчетного года и сравнительные показатели всех представленных в этой отчетности предыдущих периодов.

2.7. Состав бухгалтерской отчетности

В соответствии с Законом № 402-ФЗ, ПБУ 4/99, а также Приказом № 66н в состав годовой отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, а также аудиторское заключение (если данная организация в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту);
- отчет о целевом использовании средств*.

Согласно п. 4 Приказа № 66н пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- а) оформляются в табличной и (или) текстовой форме;
- б) содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом приложения № 3 к Приказу № 66н (см. с. 168).

Некоммерческим организациям, за исключением общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), при формировании соответствующих пояснений рекомендуется применять форму отчета о целевом использовании средств (см. с. 116).

В состав годовой отчетности включаются все формы (исключения для организаций, которые вправе применять упрощенные способы

* Включается в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг) – п. 2 Приказа № 66н.

ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, описаны ниже).

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации (п. 49 ПБУ 4/99).

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе (п. 6 Приказа № 66н):

а) в бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о целевом использовании средств включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Подробнее об особенностях для малого бизнеса читайте на с. 24.

По своему желанию организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность «по полной программе».

Аудиторское заключение

Если бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение по сути является одним из приложений к этой отчетности (см. п. 10 ст. 13, пункты 2–4 ст. 18, п. 1 ст. 29 Закона № 402-ФЗ).

В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится ежегодно в случаях:

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

2) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором

торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

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

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами (см. таблицу 2.7.1).

Таблица 2.7.1

Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно законодательству Российской Федерации

Организации, для которых обязательно проведение аудита	Основание
1	2
Организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которых* за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн. руб.	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Организации (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения), которые представляют и (или) публикуют сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"; ст. 5 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ "Об консолидированной финансовой отчетности"
Субъекты, представляющие консолидированную финансовую отчетность	ст. 5 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности"
Юридические лица, участвующие в накопительно-ипотечной системе	ст. 29 Федерального закона от 20.08.2004 № 117-ФЗ "О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих"

* За исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов.

1	2
Акционерные общества	п. 5 ст. 67.1 ГК РФ; ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"; п. 3 ст. 88 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах"; ст. 6 Федерального закона от 27.02.2003 № 29-ФЗ "Об особенностях управления и распоряжения имуществом железнодорожного транспорта"; ст. 8 Федерального закона от 19.07.2007 № 139-ФЗ "О Российской корпорации нанотехнологий"
Акционерные инвестиционные фонды	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности";
Управляющие компании акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов или негосударственных пенсионных фондов	глава XI Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах"
Банк России (внешний аудит)	глава XV Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации"
Банковские группы и банковские холдинги	ст. 42 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 "О банках и банковской деятельности"
Бюро кредитных историй	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Государственные компании	ст. 7.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях"; ст. 18 Федерального закона от 17.07.2009 № 145-ФЗ "О государственной компании "Российские автомобильные дороги" и о автомобильные дороги" и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"
Государственные корпорации	ст. 7.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях"; ст. 25 Федерального закона от 23.12.2003 № 177-ФЗ "О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации"; ст. 35 Федерального закона от 01.12.2007 № 317-ФЗ "О Государственной корпорации по атомной энергии "Росатом"; ст. 9 Федерального закона от 23.11.2007 № 270-ФЗ "О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции "Ростех"; ст. 8 Федерального закона от 17.05.2007 № 82-ФЗ "О банке развития"; ст. 13 Федерального закона от 21.07.2007 № 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства"; ст. 35 Федерального закона от 13.07.2015 № 215-ФЗ "О Государственной корпорации по космической деятельности "Роскосмос"
Государственные и муниципальные унитарные предприятия (в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия)	ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях"
Единый институт развития в жилищной сфере	ст. 5 Федерального закона от 13.07.2015 № 225-ФЗ "О содействии развитию и повышению эффективности управления в жилищной сфере и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"

Таблица 2.7.1. Продолжение

1	2
Жилищные накопительные кооперативы	ст. 54 Федерального закона от 30.12.2004 № 215-ФЗ "О жилищных накопительных кооперативах"
Застройщики	ст. 3 Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"
Клиринговые организации	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"; ст. 5 Федерального закона от 07.02.2011 № 7-ФЗ "О клиринге и клиринговой деятельности"
Кредитные организации	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Кредитные потребительские кооперативы (за исключением сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов и их объединений)	ст. 28, 31 Федерального закона от 18.07.2009 № 190-ФЗ "О кредитной кооперации"
Микрофинансовые компании	ст. 15 Федерального закона от 02.07.2010 № 151-ФЗ "О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях"
Московский фонд реновации жилой застройки	ст. 7 и 8 Закона РФ от 15.04.1993 № 4802-1 "О статусе столицы Российской Федерации"
Негосударственные пенсионные или иные фонды	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"; ст. 22 Федерального закона от 07.05.1998 № 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах"
Некоммерческая организация, выполняющая функции иностранного агента, и (если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации) структурное подразделение иностранной некоммерческой неправительственной организации	ст. 32 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях"
Некоммерческая организация, связанная с формированием целевого капитала, использованием, распределением дохода от целевого капитала, если балансовая стоимость имущества, составляющего целевой капитал, превышает на конец отчетного года 20 млн руб.	статьи 6 и 7 Федерального закона от 30.12.2006 № 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"
Не являющийся собственником целевого капитала получатель дохода от целевого капитала в части использования дохода от целевого капитала, если размер финансирования этого получателя дохода от целевого капитала за счет дохода от целевого капитала в течение отчетного года составляет более 5 млн руб.	
Организатор торговли	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг	
Организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг	ст. 6 Федерального закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"
Организатор азартных игр	
Организатор лотереи и оператор лотереи	ст. 23 Федерального закона от 11.11.2003 № 138-ФЗ "О лотереях"

1	2
Организации по управлению правами на коллективной основе	ч. 6 ст. 1244 Гражданского кодекса РФ
Политические партии	ст. 35 Федерального закона от 11.07.2001 № 95-ФЗ "О политических партиях"
Предприятия, имущество которых передается в ипотеку	ст. 70 Федерального закона от 16.07.1998 № 102-ФЗ "Об ипотеке (залоге недвижимости)"
Публично-правовые компании	ст. 16 Федерального закона от 03.07.2016 № 236-ФЗ "О публично-правовых компаниях в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"
Публично-правовая компания "Фонд защиты прав граждан – участников долевого строительства"	ч. 3 ст. 3 Федерального закона от 29.07.2017 № 218-ФЗ
Региональный оператор	ч. 1 ст. 187 Жилищного кодекса РФ
Российский научный фонд	ст. 17 Федерального закона от 02.11.2013 № 291-ФЗ "О Российском научном фонде и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"
Саморегулируемые организации	ст. 12 Федерального закона от 01.12.2007 № 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях"; ст. 18 Федерального закона от 13.07.2015 № 223-ФЗ "О саморегулируемых организациях в сфере финансового рынка и о внесении изменений в статьи 2 и 6 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"
Специализированные депозитари и управляющие компании, осуществляющие деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 24.07.2002 № 111-ФЗ	ст. 9 Федерального закона от 24.07.2002 № 111-ФЗ "Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации"
Страховые организации	ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Общества взаимного страхования	ст. 22 Федерального закона от 29.11.2007 № 286-ФЗ "О взаимном страховании"
Объединения субъектов страхового дела (имеющие в качестве одной из целей деятельности осуществление компенсационных выплат)	ст. 14 и ст. 29 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации"
Объединения страховщиков	ст. 9 Федерального закона от 25.07.2011 № 260-ФЗ "О государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования и о внесении изменений в Федеральный закон "О развитии сельского хозяйства"
Профессиональные объединения страховщиков	ст. 28 Федерального закона от 25.04.2002 № 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств"
Туроператор, осуществляющий деятельность в сфере выездного туризма (если общая цена туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год составила более 400 млн руб.)	ст. 11.1 и 17.7 Федерального закона от 24.11.1996 № 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации"
Объединение туроператоров в сфере выездного туризма	
Управляющая компания Российского Фонда Прямых Инвестиций	ст. 7 Федерального закона от 02.06.2016 № 154-ФЗ "О Российском Фонде Прямых Инвестиций"

1	2
Фонд перспективных исследований	ст. 18 Федерального закона от 16.10.2012 № 174-ФЗ "О Фонде перспективных исследований"
Фонд содействия кредитованию	ст. 15.2 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации"
Фонд, созданный в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2017 № 216-ФЗ "Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"	ст. 9 Федерального закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ
Центральный депозитарий	ст. 18 Федерального закона от 07.12.2011 № 414-ФЗ "О центральном депозитарии"
Центр исторического наследия Президента Российской Федерации, прекратившего исполнение своих полномочий	ст. 17 Федерального закона от 13.05.2008 № 68-ФЗ "О Центрах исторического наследия Президентов Российской Федерации, прекративших исполнение своих полномочий"

2.8. Формирование отчетности при реорганизации

Согласно п. 1 ст. 57 ГК РФ реорганизация юридического лица может быть произведена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования.

За исключением случаев реорганизации в форме присоединения юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (п. 4 ст. 57 ГК РФ).

Основанием для отражения этих действий в отчетности организации должно являться решение учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, или решения суда, а в случаях, установленных законом, — согласие уполномоченных государственных органов.

Чтобы не упустить чего-нибудь важного в процессе реорганизации, учредителям организаций, необходимо при принятии соответствующего решения предусмотреть следующие важные моменты:

- сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- способ оценки передаваемого (принимаемого) в порядке преемства имущества и обязательств;

— порядок правопреемства в связи с изменениями в имуществе и обязательствах, которые могут возникнуть в период проведения реорганизации;

— особый порядок осуществления отдельных хозяйственных операций (получение (предоставление) кредитов и займов, осуществление финансовых вложений и др.);

— порядок формирования уставного капитала (складочного капитала, уставного или паевого фонда) и его величину для отражения в учредительных документах возникших организаций и реорганизуемой организации;

— направление (распределение) чистой прибыли за отчетный период и прошлые годы (п. 3 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н; далее — Методические указания № 44н).

Вся перечисленная выше информация и должна найти отражение в бухгалтерской отчетности, которая по сути своей является заключительной и составляет в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией, за период с начала отчетного года до момента государственной регистрации вновь возникших организаций (прекращения деятельности последней из присоединенных организаций) (п. 9 Методических указаний № 44н). Другую часть соответствующей информации заинтересованные пользователи найдут во вступительных балансах организаций, возникших в результате реорганизации.

Безусловно, возможны несоответствия. Более того, они неизбежны, когда между моментом составления передаточного акта или заключительного баланса и временем подготовки вступительной отчетности организаций, возникших в результате реорганизации, проходит определенный промежуток времени, особенно если этот промежуток немалый. Хотя в соответствии с требованием Методических указаний № 44н заключительная отчетность должна составляться за день до государственной регистрации организаций, возникших в результате реорганизации (пункты 15, 20, 27 Методических указаний № 44н), а вступительная отчетность возникших организаций — на начало отчетного периода или дату их государственной регистрации и на основе данных заключительной отчетности (п. 13 Методических указаний № 44н). Но реально на практике это происходит не всегда. Некоторое время проходит также между моментом подготовки передаточного акта и заключительного баланса. Иными словами, процесс реорганизации занимает определенное время. За это время реорганизуемые организации успевают что-то произвести, что-то купить или продать, рассчитаться с контрагентами и своими работниками по зарплате и т.п.

Все эти операции неизбежно найдут отражение в бухгалтерском учете реорганизуемых организаций, следовательно, данные передаточной документации и вступительной отчетности могут отличаться.

Пример 2.8.1. Отражение амортизации имущества в передаточном акте и вступительной отчетности организации

Организация А сливается с организацией Б, и в результате образуется компания С. В передаточном акте, составленном организацией А на 1 февраля, отражено наличие у нее:

— основных средств общей стоимостью 500 000 руб. (начисленная амортизация — 200 000 руб.);

— нематериальных активов на сумму 100 000 руб. (начисленная амортизация — 40 000 руб.).

Итого стоимость имущества, передаваемого организацией А при ее слиянии с организацией Б, составила 600 000 руб. (500 000 руб. + 100 000 руб.).

Государственная регистрация реорганизации была произведена 25 апреля. За это время была начислена амортизация:

— по основным средствам — в сумме 5000 руб.;

— по нематериальным активам — 4000 руб.

Таким образом, стоимость имущества, переданного организацией А при ее слиянии с организацией Б, которая будет отражена во вступительной отчетности возникшей организации С, составит:

$(500\ 000\ \text{руб.} - 5000\ \text{руб.}) + (100\ 000\ \text{руб.} - 4000\ \text{руб.}) = 593\ 000\ \text{руб.}$

Соответствующие объяснения будут даны в пояснительной записке к заключительному балансу организации А и учтены при составлении вступительной бухгалтерской отчетности организации С, которая в соответствии с требованием п. 13 Методических указаний № 44н должна составляться на основе заключительной отчетности организации А с учетом возникших изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств.

Способ начисления амортизации может быть изменен

Организации, возникшие в результате реорганизации, начисляют амортизацию по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации.

При этом во всех случаях, кроме реорганизации в форме преобразования, вне зависимости от того, какой способ начисления амортизации применялся ранее организацией-предшественником, при принятии объекта к бухгалтерскому учету возникшие организации могут

установить любой из способов начисления амортизации в соответствии с действующими положениями по бухгалтерскому учету (Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, далее – ПБУ 6/01; Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, далее – ПБУ 14/2007) (п. 14 Методических указаний № 44н). А это значит, что при принятии амортизируемых объектов к бухгалтерскому учету возникшие организации вправе не только выбрать для них иной способ начисления амортизации по сравнению с применявшимся организацией-предшественником, но и установить другой срок полезного использования. При этом они должны:

- в отношении основных средств исходить из (п. 20 ПБУ 6/01):
 - предполагаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
 - ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
 - нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды);
- в отношении нематериальных активов исходить из (п. 26 ПБУ 14/2007):
 - срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
 - ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

И конечно же должна приниматься во внимание продолжительность использования таких основных средств у организации-предшественника.

Что же касается организацией, возникших в результате реорганизации в форме преобразования, то они начисляют амортизацию по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам исходя из сроков полезного использования, установленных их предшественниками до реорганизации (п. 45 Методических указаний № 44н).

Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при различных вариантах реорганизации отражены в таблице 2.8.1, приведенной на с. 48.

Налогообложение реорганизованных организаций производится в общеустановленном порядке. Однако следует учитывать, что в це-

лях исчисления налога на прибыль согласно п. 2.1 ст. 252 НК РФ расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, и обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации. Стоимость имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права на указанные имущество, имущественные права.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы (а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки), предусмотренные статьями 255, 260–268, 275, 275.1, 279, 280, 283, 304, 318–320 НК РФ, осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. В целях налогообложения указанные расходы учитываются организациями-правопреемниками в порядке и на условиях, которые предусмотрены главой 25 НК РФ. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица – при реорганизации в форме присоединения).

Переоценка имущества главой 25 НК РФ не предусмотрена.

Таким образом, переоценка имущества, произведенная при реорганизации в форме присоединения, для целей налогообложения не учитывается.

Отчетный год для преобразованной организации

Согласно п. 5 ст. 58 ГК РФ при преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией. В связи с этим в случае преобразования юридического лица необходимость формирования таким лицом заключительной и вступительной бухгалтерской отчетности на дату преобразования отсутствует. Отчетный период для целей составления бухгалтерской отчетности этого лица не прерывается. Иначе при составлении бухгалтерской отчетности юридическим лицом, преобразованным в течение отчетного года, отчетным годом является период с начала года, в котором было осуществлено преобразование, по 31 декабря этого года.

Что отражается в бухгалтерской отчетности при реорганизации

Вид осуществляемой реорганизации	Особенности заключительной бухгалтерской отчетности	Как формируется вступительная бухгалтерская отчетность	Порядок учета основных средств и других активов	Формирование уставного капитала
1	2	3	4	5
Слияние	В заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в связи со слиянием, отражаются все их текущие расходы за период с даты утверждения передаточного акта до даты регистрации вновь созданной организации, также расходы, связанные с реорганизацией (п. 16 Методических указаний № 44н)	Вступительная бухгалтерская отчетность возмещаемой организацией формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытых убытков прошлых лет), числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых организаций, сформированной с учетом отраженных в бухгалтерском учете операций, связанных с текущей деятельностью в период реорганизации, и затрат на реорганизацию. При этом не учитываются взаимные расчеты, связанные с прекращением обязательств, когда при слиянии должник и кредитор совпадают в одном лице, однако учитываются операции по изменению уставного капитала (см. гр. 5) (п. 17 Методических указаний № 44н)	Основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы во вступительной бухгалтерской отчетности правопреемника отражаются в оценке, указанной в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых организаций (п. 18 Методических указаний № 44н)	В случае изменения уставного капитала вновь создаваемой организации (его уменьшения или увеличения), по сравнению с суммами уставных капиталов сливаемых организаций, разница подлежит урегулированию во вступительном балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 19 Методических указаний № 44н)
Присоединение	В заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации отражаются все ее текущие расходы, за период с даты утверждения передаточного акта до даты регистрации вновь созданной организации, а также расходы, связанные с реорганизацией (п. 22 Методических указаний № 44н)	Бухгалтерская отчетность правопреемника формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет), числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом отраженных ею в бухгалтерском учете операций, связанных с текущей деятельностью в период реорганизации и затрат на реорганизацию.	Основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы во вступительной бухгалтерской отчетности правопреемника отражаются в оценке, указанной в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяемой организации (п. 24 Методических указаний № 44н)	Если величина уставного капитала, предусмотренная договором о присоединении, не совпадает со стоимостью чистых активов правопреемника, то возможны следующие варианты действий: – если при конвертации акций стоимость чистых активов правопреемника больше его уставного капитала, то показатели в разделе «Капитал и резервы» его бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал

Таблица 2.8.1. Продолжение

1	2	3	4	5
		<p>При этом не учитываются взаимные расчеты, связанные с прекращением обязательств, когда в результате присоединения должник и кредитор совпадают в одном лице, однако учитываются операции по изменению уставного капитала (см. гр. 5) (п. 23 Методических указаний № 44н)</p>		<p>(превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций); — в остальных случаях несоответствия стоимости чистых активов и уставного капитала разница подлежит урегулированию во вступительном балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 25 Методических указаний № 44н)</p>
Разделение	<p>В заключительной бухгалтерской отчетности разделяемых организаций отражаются все их текущие расходы за период с даты утверждения разделительного баланса до даты регистрации вновь созданных организаций, а также расходы, связанные с разделением (пункты 28–29 Методических указаний № 44н)</p>	<p>Вступительная бухгалтерская отчетность каждой вновь созданной организации составляется на основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизованной путем ее разделения. При этом учитываются отраженные в учете операции, связанные с текущей деятельностью в период реорганизации, и затраты на реорганизацию (п. 30 Методических указаний № 44н)</p>	<p>Основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы во вступительной бухгалтерской отчетности правопреемника отражаются в оценке, по которой полученное имущество в соответствии с решением учредителей отражено в разделительном балансе с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации (п. 31 Методических указаний № 44н)</p>	<p>Если величина уставного капитала, предусмотренная в решении учредителей о разделении, не совпадает со стоимостью чистых активов организаций при разделении, то возможны следующие варианты действий: — если при конвертации акций стоимость чистых активов организаций, возникающих при разделении, больше уставного капитала, то показатели в разделе «Капитал и резервы» вступительного баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций); — в остальных случаях несоответствия стоимости чистых активов и уставного капитала разница подлежит урегулированию во вступительном балансе вновь образованных организаций в разделе «Капитал и резервы» за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 32 Методических указаний № 44н)</p>

1	2	3	4	5
Выделение	Если в процессе выделении из одной организации другой меняется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета учета прибыли и убытков реорганизуемой организации не производится и заключительная бухгалтерская отчетность не формируется. Все текущие расходы организации, произведенные с момента утверждения разделительного баланса, а также расходы, связанные с выделением, отражаются в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, которая составляется на дату регистрации возникших организаций (пункты 33–37 Методических указаний № 44н)	Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса с учетом отраженных в учете операций, связанных с текущей деятельностью в период реорганизации, а также операций по вводу в действие (эксплуатацию) основных средств (пункты 36–38 Методических указаний № 44н)	Основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы, полученные в процессе реорганизации, отражаются во вступительной бухгалтерской отчетности в оценке, по которой они отражаются в разделительном балансе, с учетом числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на момент регистрации возникшей организации (п. 38 Методических указаний № 44н)	Если по решению учредителей производится передача имущества в качестве взноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то в бухгалтерской отчетности у реорганизуемой организации это отражается как финансовые вложения, а у выделяемой организации – как взнос в уставный капитал. Если учредители приняли решение разделить уставный капитал реорганизуемой организации с конвертацией ее акций, то в показателе раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса двух возникших организаций – реорганизуемой и выделенной – включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций) (п. 39 Методических указаний № 44н)
Преобразование	При составлении заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организацией на день, предшествующий регистрации возникшей организации, производится закрытие счета учета прибыли и убытков и распределение (направление) суммы чистой прибыли в соответствии с решением учредителей (п. 42 Методических указаний № 44н)	Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизуемой в форме преобразования, с учетом особенностей, возникающих в том случае, если преобразование организации сопровождается изменением ее уставного капитала (п. 44 Методических указаний № 44н)	Амортизацию по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организация-правопреемник будет начислять исходя из сроков полезного использования, установленных организацией-предшественником (п. 45 Методических указаний № 44н)	Если при конвертации акций стоимости чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации, превышает ее уставный капитал, показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций). В остальных случаях несоответствия стоимости чистых активов и уставного капитала разница подлежит урегулированию во вступительном балансе возникшей организации в разделе «Капитал и резервы» за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 44 Методических указаний № 44н)

Исходя из положений ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности за указанный отчетный год по каждому числовому показателю приводятся сравнительные данные за предшествующий отчетный период (периоды).

Составление бухгалтерской отчетности организации, реорганизованной в форме присоединения

Согласно п. 4 ст. 57 ГК РФ при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Согласно п. 2 ст. 58 ГК РФ при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

С учетом положений разделов III и V Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н, при реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении ее деятельности. Данные такой заключительной бухгалтерской отчетности суммируются с данными реорганизованной организации на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединяемой организации. При этом суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах, отчетов о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации и присоединяющейся организации за период с начала года, в котором было осуществлено присоединение, до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится. Числовые показатели отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы, денежные потоки реорганизованной организации.

С учетом изложенного показатели бухгалтерского баланса реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена указанная реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются (за исключением случаев, когда в связи с реорганизацией изменяется учетная политика реорганизованной организации).

Уже более 10 лет издается книга Г.Ю. Касьяновой «Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете». Впервые при написании книг на тему организации документооборота был применен отраслевой принцип организации материала, что уже успели оценить наши читатели, которые чаще всего нуждаются не в общих рекомендациях, а в информации по организации документооборота на конкретном предприятии. Какие документы обязательно должны быть в организации и как их создать, как оформляется та или иная операция, как заполнить конкретный документ и кто его должен подписывать, на основании каких документов делаются те или иные проводки – вы можете узнать из этих книг обо всем.



Кассовые и банковские операции с учетом всех изменений в законодательстве

Все виды расчетов, применение ККТ
Первичные учетные документы, бухгалтерские проводки
Расчеты с подотчетными лицами
Дебиторы, кредиторы и взаимозачеты
Сложные вопросы, практические примеры
336 с. 350 руб.

Инвентаризация: бухгалтерская и налоговая

Разница между бухгалтерской и налоговой инвентаризацией:
объекты, сроки, документы, правила
Отражение результатов инвентаризации: излишки, недостачи, пересортица и уточнение записей в учете
Сложные вопросы, практические примеры
Оформление документов 288 с. 350 руб.

Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете (15-е издание) + диск с формами документов и нормативными актами

Принципы организации, распорядительные документы
Полный график документооборота, электронные документы
Основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, спецдежда
Реализация, учет расчетов, доверенности
Учет кассовых и банковских операций, труда и его оплаты
Сложные вопросы, хозяйственные ситуации
Восстановление документов 832 с. 480 руб.

Документооборот: основные средства

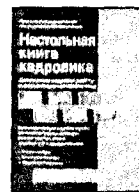
Поступление и выбытие, учет наличия и движения
Монтаж оборудования, ремонт, реконструкция, модернизация
Начисление амортизации (готовится переиздание)

Серия книг под редакцией Г.Ю. Касьяновой «Технологии управления» предназначена для всех, кто хочет повысить результативность своей работы и деятельности организации, в которой трудится.

Настольная книга кадровика

Организация кадровой работы и документационное обеспечение

Организация работы кадровой службы
Кадровый учет и делопроизводство
Составление трудовых договоров, ведение трудовых книжек
Сложные вопросы, практические примеры, оформление документов 544 с. 370 руб.



Делопроизводство и другие аспекты работы секретаря

Профессиональные качества секретаря
Работа в приемной, служебный этикет
Делопроизводство (ГОСТ Р 7.0.97-2016)
Документооборот, архивирование
Подготовка и проведение деловых мероприятий
Взаимоотношения с руководителем и сотрудниками
Действия в сложных ситуациях
Конфиденциальная информация
Планирование карьеры

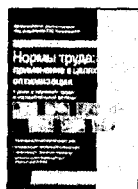
304 с. 300 руб.



Нормы труда: применение в целях оптимизации + диск с нормами труда и нормативными актами

Универсальный инструмент для определения численности персонала, организации трудового процесса и установления справедливой заработной платы

304 с. 250 руб.





ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При составлении и представлении промежуточной и годовой отчетности следует применять формы бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н. Форматы представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утверждены письмом ФНС России от 16.07.2018 № ПА-4-6/13687@. Бесплатную программу для формирования бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде вы найдете на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru. В этой же программе вы можете заполнить необходимые формы отчетности, а затем распечатать для сдачи в налоговую инспекцию на бумажном носителе.

Для облегчения работы по заполнению форм бухгалтерской отчетности на с. 70–122 приведено несколько таблиц, в которых отражено распределение данных счетов бухгалтерского учета по формам бухгалтерской отчетности с учетом требований действующих нормативных документов. В этих таблицах к строкам форм приводятся:

- соответствующие счета бухгалтерского учета, данные которых используются при заполнении конкретных строк отчетности;
- необходимые пояснения по их заполнению со ссылками на ПБУ и Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденную приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – Инструкция по применению Плана счетов);
- взаимосвязка показателей с другими формами отчетности.

Обратите внимание: согласно пп. 6 п. 3 ст. 21 Закона «О бухгалтерском учете» образцы форм бухгалтерской 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 устанавливаются федеральными стандартами бухгалтерского учета.

В целях исключения несогласованности требований Приказа № 66н и отдельных отраслевых стандартов бухгалтерского учета, устанавливающих порядок составления бухгалтерской отчетности,

уточнено, что организации при составлении бухгалтерской отчетности используют установленные Приказом № 66н формы бухгалтерской отчетности, если иные формы не установлены федеральными или отраслевыми стандартами бухгалтерского учета. Введение новых правил (и новых форм) ожидается начиная с отчетности за 2020 год.

Основные требования к формам бухгалтерской отчетности

Приведенные в качестве приложения к Приказу № 66н формы бухгалтерской отчетности являются примерными. Это означает, что организация вправе внести в них изменения либо разработать собственные формы бухгалтерской отчетности с соблюдением требований, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (далее – ПБУ 4/99).

В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации и о финансовых результатах ее деятельности.

Организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов, предусмотренных Приказом № 66н (п. 3 Приказа № 66н). При этом согласно п. 5 Приказа № 66н в бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы «Наименование показателя» приводится графа «Код». В графе «Код» указываются коды показателей согласно приложению № 4 к Приказу № 66н.

Если в бухгалтерскую отчетность отдельных категорий организаций (например, субъектов малого предпринимательства) включаются укрупненные показатели, включающие несколько показателей (без их детализации), код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

В случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы), предусмотренной в образце форм, ввиду отсутствия у организации соответствующих активов, обязательств, доходов, расходов, хозяйственных операций, эта статья (строка, графа) прочеркивается (п. 10 ПБУ 4/99).

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся по выбору организации в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т.п., разрешается в представляемой бухгалтерской отчетности приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков.

Основные реквизиты, указываемые в формах отчетности

В формах, представляемых организацией, обязательно наличие следующих данных:

– *наименование составляющей части бухгалтерской отчетности* (например, «Бухгалтерский баланс»);

– *отчетная дата или отчетный период, за который составлена бухгалтерская отчетность* (например, «Баланс на 31 декабря 2019 г.», «Отчет о финансовых результатах за 2019 г.»);

– *полное наименование организации* (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

– *идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)* (присвоенный налоговым органом в установленном порядке);

– *вид деятельности* (который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов Росстата);

– *организационно-правовая форма/форма собственности* (указывается организационно-правовая форма согласно Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм (ОК 028-2012) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);

– *единица измерения* (формат представления числовых показателей: тыс. руб. – код по ОКЕИ 384; млн руб. – код по ОКЕИ 385);

– *местонахождение (адрес)* (полный почтовый адрес организации).

3.1. Порядок заполнения форм бухгалтерской отчетности

Мы приводим пояснения по порядку заполнения типовых форм бухгалтерской отчетности. Однако при подготовке форм отчетности следует учитывать требования п. 11 ПБУ 4/99, в соответствии с которым показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности* и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При этом показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Исходя из этого при формировании в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах показателей по статьям «Прочие» (общей суммы) недопустимо включать в их состав данные об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях, существенные для понимания результатов деятельности организации (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01).

Таким образом, если у вас есть существенные доходы и расходы, которые не находят своего отражения в типовой форме бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах – данные формы следует расширить и включить в них необходимые дополнительные строки для отражения соответствующих показателей. Это подтверждается и п. 3 Приказа № 66н, в соответствии с которым организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов по типовым формам, утвержденным Приказом № 66н.

При этом обратите внимание, что понятие существенности в настоящее время нормативно определено довольно нечетко и не ограничено строгим количественным значением. Главное условие для определения критерия существенности – влияние того или иного показателя отчетности (отклонения данных и т.п.) на оценку данной отчетности заинтересованным пользователем (см. п. 11 ПБУ 4/99). Также читайте об уровне существенности на с. 36.

* Читайте об этом на с. 36.

3.2. Бухгалтерский баланс

Порядок отражения показателей по статьям бухгалтерского баланса систематизирован в таблице на с. 70.

Ниже мы приводим дополнительные комментарии по особенностям отражения в балансе отдельных активов и обязательств.

Отражение в бухгалтерском балансе данных о материально-производственных запасах

Согласно п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения. Активы представляются как краткосрочные, если срок обращения по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы представляются как долгосрочные.

При этом в соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Поскольку сырье, материалы и т.п. активы, используемые для создания внеоборотных активов, не удовлетворяют указанным характеристикам, они не могут быть признаны частью материально-производственных запасов. Поэтому они отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (по строке с кодом 1170 как прочие внеоборотные активы).

Оценка в бухгалтерском балансе готовой продукции

В соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи.

При этом материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансового результата организации.

Резервирование производится в отношении материально-производственных запасов, которые:

- 1) морально устарели, либо
- 2) полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо
- 3) текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась.

Таким образом, если заключен договор продажи готовой продукции по цене ниже ее себестоимости, на основании вышеизложенного создается резерв под ее обесценение (если учетной политикой предусмотрено создание такого резерва).

Согласно п. 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Соответственно, на конец отчетного года в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

О раскрытии в бухгалтерском балансе данных о расходах будущих периодов, различных по характеру

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов, утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, и ряда иных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету на счете 97 «Расходы будущих периодов» могут быть отражены существенно различающиеся по характеру затраты, произведенные организацией в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

В соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных активах могут приводиться в бухгалтерском балансе общей суммой с раскрытием в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Таким образом информация о затратах, учтенных на счете 97 «Расходы будущих периодов» может показываться в балансе как одной строкой, так и с выделением информации о существенных расходах в самостоятельные строки. При этом вместо отдельных строк в балансе возможно раскрытие существенной информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности (читайте об этом на с. 123).

Отражение в бухгалтерском балансе данных в связи с признанием выручки способом «по мере готовности»

В соответствии с ПБУ 2/2008 выручка по договору строительного подряда и расходы по такому договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) от исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен.

При этом выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором). При применении способа «по мере готовности» в каждом отчетном периоде определение выручки по договору, расходов по договору и финансового результата по договору производится с учетом выручки по договору и расходов по договору, признанных в предыдущие отчетные периоды по указанному договору.

Учитывая изложенное, признанный в бухгалтерском учете согласно ПБУ 2/2008 актив «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» в бухгалтерском балансе отражается в составе оборотных активов как отдельный показатель, детализирующий группу статей «Дебиторская задолженность».

Признание процентов по кредитам и займам

Согласно п. 7 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в стоимость этого актива.

ПБУ 15/2008 не содержит положений, ограничивающих включение процентов в стоимость инвестиционного актива за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными в целях рефи-

нансирования (перекредитования) займов (кредитов), ранее использованных на приобретение, сооружение и (или) изготовление этого инвестиционного актива.

Раскрытие информации о предоставленных займах, квалифицируемых как денежные эквиваленты

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 предоставленные другим организациям займы относятся к финансовым вложениям.

Исходя из п. 5 ПБУ 23/2011 высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости, являются денежными эквивалентами. В бухгалтерском балансе, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н, денежные эквиваленты отражаются в группе статей «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Учитывая это, в случае когда предусмотренные условиями договора займа сроки и порядок возврата заемщиком полученной суммы займа (например, возврат по первому требованию заимодавца) позволяют отнести данный заем к денежным эквивалентам, информация о таком предоставленном займе отражается в бухгалтерском балансе как показатель, детализирующий данные группы статей «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Учет затрат на восстановление основных средств

Исходя из ПБУ 6/01 затраты на восстановление объекта основных средств в части затрат на его модернизацию и реконструкцию увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования. В частности, основанием для увеличения первоначальной стоимости объекта основных средств на сумму затрат на его модернизацию и реконструкцию может являться увеличение оставшегося срока полезного использования объекта при неизменности всех других показателей функционирования (мощности, качества применения и т.п.).

Корректировка оценки финансовых вложений

В соответствии с п. 20 ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую

рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Для определения текущей рыночной стоимости финансовых вложений для целей бухгалтерской отчетности следует использовать все доступные источники информации о рыночных ценах на эти финансовые вложения, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли.

При этом ПБУ 19/02 не ставит использование рыночных цен ценных бумаг для корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату в зависимости от общего количества этих ценных бумаг, являющихся предметом сделок, а также от соотношения указанного количества с количеством ценных бумаг, которым владеет организация.

Раскрытие информации об инвестициях в уставные капиталы других организаций

Согласно ПБУ 19/02 активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений при одновременном выполнении условий, предусмотренных п. 2 ПБУ 19/02.

Учитывая это, информация о сумме денежных средств, перечисленных аудируемым лицом в счет вклада в уставный капитал другой организации, до государственной регистрации соответствующих изменений учредительных документов отражается в бухгалтерском балансе как финансовые вложения.

Раскрытие информации о полученных инвестициях в связи с увеличением уставного капитала хозяйственного общества

Исходя из ПБУ 9/99 вклады участников (собственников имущества) не являются доходами хозяйственного общества.

Учитывая это, а также исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в бухгалтерском учете хозяйственного общества стоимость полученных от акционеров или участников денежных средств и иного имущества в связи с увеличением размера уставного капитала общества (до регистрации соответствующих изменений учредительных документов) показывается по отдельной статье в разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Отражение средств на счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Исходя из этого, существенная сумма денежных средств на расчетном счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, раскрывается отдельной статьей (например, «Средства на счетах, операции по которым прекращены») в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

С момента отзыва у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций до момента подачи организацией заявления на закрытие расчетного счета в такой кредитной организации и возврат средств указанные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 55 «Специальные счета в банках». После подачи заявления указанные средства отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Особенности для некоммерческих организаций

По группе статей «Основные средства» отражается первоначальная стоимость имеющихся в наличии у некоммерческой организации объектов основных средств, закрепленных на праве оперативного управления или переданных ей в хозяйственное ведение, приобретенных за счет средств, выделенных учредителем (учредителями), а также полученных в качестве добровольных имущественных взносов (паевых взносов) и пожертвований и приобретенных за счет целевых взносов на приобретение (создание) объектов основных средств (в том числе общего пользования), предназначенных для обеспечения уставной (включая приносящую доход) деятельности некоммерческой организации.

При этом аналитический учет основных средств должен обеспечить получение данных о наличии и движении основных средств,

являющихся собственностью учредителей, закрепленных за некоммерческой организацией на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ и иными федеральными законами, или переданных ей в установленном порядке в хозяйственное ведение, и иного имущества, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.), а также для составления в установленном порядке некоммерческой организацией отчетов об использовании закрепленного за ней имущества.

Информация об износе основных средств некоммерческой организации, начисляемом линейным способом и учитываемом на забалансовых счетах, раскрывается в таблице «Наличие и движение основных средств» пояснений соответственно в графах «Накопленный износ» и «Начисленный износ», именуемых с учетом примечания б к указанной таблице (вы найдете эту таблицу на с. 180).

Выбытие объектов основных средств из-за невозможности дальнейшего использования в деятельности некоммерческой организации отражается как уменьшение по группам статей «Основные средства» и «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества». Одновременно производится уменьшение соответствующего показателя сумм износа по объектам основных средств.

Для имущества, передаваемого обособленным подразделениям организации, выделенным на отдельные балансы (например, передаваемого в оперативное управление региональному отделению и иным структурным подразделениям политической партии) используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в дебет счета 01 «Основные средства» и др.

Информация об имуществе, приобретенном потребительским кооперативом граждан с целью предоставления во владение и пользование членам кооператива в соответствии с ГК РФ, а не для использования в своей деятельности и по своему усмотрению, учитываемом на забалансовых счетах, раскрывается в таблице «Иное использование основных средств» (см. с. 185) пояснений в оценке, определяемой исходя из величины обязательств членов кооператива по указанному имуществу.

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, информацию об основных средствах и незавершенных капитальных вложениях в основные средства раскрывает по группе статей «Материальные внеоборотные активы» упрощенной формы бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России № 66н (приложение № 5).

По группе статей «Запасы» отражаются остатки предназначенных для обеспечения уставной деятельности некоммерческой организации и принадлежащих ей на праве собственности или ином вещном праве материально-производственных ценностей.

Некоммерческая организация может не включать в указанную группу статью «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» при отсутствии значительных остатков и наличии эффективной системы оперативного контроля за расходованием таких ценностей. В этом случае, исходя из требования рациональности ведения бухгалтерского учета, предусмотренного ПБУ 1/2008, материальные ценности, используемые для управленческих нужд, признаются в качестве расхода соответственно по группам статей «Расходы на содержание аппарата управления» и «Расходы на целевые мероприятия» непосредственно в отчете о целевом использовании средств.

Статья «Затраты в незавершенном производстве» в группе статей «Запасы» приводится некоммерческой организацией при наличии существенных затрат по незаконченным работам и незавершенному оказанию услуг в соответствии с предметом и целями деятельности. Указанные затраты отражаются на счетах раздела III «Затраты на производство», предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

По группе статей «Дебиторская задолженность» потребительский кооператив (жилищный, жилищно-строительный, дачный, гаражный или иной потребительский кооператив), отражает задолженность членов кооператива, имеющих право на паенакопления, при передаче членам кооператива имущества, предназначенного для предоставления во владение и пользование его членам (квартира, дача, гараж, иное помещение). Возникновение такой задолженности обусловлено обязательствами члена кооператива по выплате паевого взноса либо по возврату предоставленного ему во владение и пользование имущества в случае невыплаты паевого взноса, либо по иным основаниям, предусмотренным уставом кооператива.

Исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни, по этой группе статей некоммерческой организацией, формирующей в соответствии с Жилищным кодексом РФ фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме, отражается также задолженность по уплате собственниками помещений в многоквартирных домах взносов на капитальный ремонт общего имущества и пени в связи с ненадлежащим исполнением собственниками обязанности по уплате взносов на капитальный ремонт.

Исходя из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, резервы по сомнительным долгам создаются по дебиторской задолженности юридических и физических лиц в момент признания ее сомнительной с учетом требования своевременности отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с ПБУ 1/2008.

В составе финансовых вложений по группам статей «Финансовые вложения» соответственно в разделе I «Внеоборотные активы» и «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» в разделе II «Оборотные активы» некоммерческой организацией раскрывается информация о приобретенных ценных бумагах, имущественных и неимущественных правах, участии в хозяйственных обществах и участии в товариществах на вере в качестве вкладчика.

При заполнении указанных статей необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02.

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, по группе статей «Финансовые и другие оборотные активы» упрощенной формы бухгалтерского баланса раскрывает информацию о финансовых и других оборотных активах, включая дебиторскую задолженность.

По отдельной статье в группе статей «Денежные средства и денежные эквиваленты» отражаются остатки денежных средств на отдельном банковском счете, предназначенном для осуществления расчетов, связанных с получением денежных средств на формирование целевого капитала, передачей денежных средств, составляющих целевой капитал, в доверительное управление управляющей компании, пополнением уже сформированного некоммерческой организацией целевого капитала в соответствии с условиями договора пожертвования или завешания, а также с использованием, распределением дохода от целевого капитала.

Операции, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческой организации в порядке, установленном Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденными приказом Минфином России от 28.11.2001 № 97н. Некоммерческая орга-

низация, аккумулирующая денежные средства на специальном счете, предназначенном для сбора и перечисления средств на проведение капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме в соответствии с Жилищным кодексом РФ, остаток указанных денежных средств отражает по отдельной статье группы статей «Денежные средства и денежные эквиваленты».

В соответствии с примечанием 6 к бухгалтерскому балансу, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н (приложение № 1), некоммерческая организация именуется в бухгалтерском балансе раздел III «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, в упрощенной форме бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (приложение № 5), вместо показателей «Капитал и резервы» включает показатели «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды».

Статья «Паевой фонд» включается потребительскими кооперативами. По данной статье отражается следующая информация:

— о паевых взносах пайщиков потребительских кооперативов, предусмотренных федеральными законами и уставом, отнесенных на статью «Расчеты с пайщиками» группы статей «Дебиторская задолженность»;

— о паевых взносах членов потребительского кооператива граждан (жилищный, жилищно-строительный, дачный, гаражный или иной потребительский кооператив), имеющих право на паенакопления, поступающих в качестве источников формирования имущества, необходимого для удовлетворения имущественных потребностей членов потребительского кооператива. При полной выплате членом кооператива паевого взноса за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этому лицу кооперативом, и приобретении им права собственности на указанное имущество, соответствующая сумма обязательств члена кооператива по возврату предоставленного ему иму-

щества, отраженная по статье «Расчеты с пайщиками» группы статей «Дебиторская задолженность», уменьшает статью «Паевой фонд».

Указанные паевые взносы отражаются в бухгалтерском балансе отдельно от вступительных взносов и других источников целевого финансирования расходов на содержание аппарата управления потребительского кооператива граждан, отражаемых по статье «Целевые средства».

Статья «Целевой капитал» включается некоммерческой организацией, формирующей целевой капитал (целевые капиталы). По данной статье раскрывается информация о величине сформированного на отчетную дату целевого капитала некоммерческой организации.

Со дня передачи денежных средств в доверительное управление управляющей компании целевой капитал считается сформированным и отражается как увеличение по статье «Целевой капитал» и как уменьшение по статье «Задолженность перед жертвователями» по группе статей «Кредиторская задолженность».

По группе статей «Целевые средства» отражаются неиспользованные на отчетную дату целевые средства, предназначенные для обеспечения некоммерческой организацией целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям, отраженные в отчете о целевом использовании средств, включая чистую прибыль/убыток от приносящей доход деятельности некоммерческой организации, сформированную по итогам ее деятельности за отчетный год.

Группа статей «Целевые средства» увязывается с отдельными статьями, отражаемыми в разделе I «Внеоборотные активы» и в разделе II «Оборотные активы» по группам статей «Запасы», «Денежные средства и денежные эквиваленты», «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» на суммы полученных некоммерческой организацией:

— регулярных и единовременных поступлений денежных средств и имущественных взносов от учредителей (участников), членов, имущественного взноса Российской Федерации, средств федерального бюджета, предоставляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации;

— других не запрещенных законодательством Российской Федерации поступлений, включая на содержание некоммерческой организации.

При принятии некоммерческой организацией решения о раскрытии информации о задолженности по членским взносам или иным

ожидаемым поступлениям, суммы начисленной задолженности отражаются по группе статей «Дебиторская задолженность».

По группе статей «Целевые средства», исходя из совокупности норм Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, ПБУ 1/2008, ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», и ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», политическая партия вправе отразить сумму бюджетных средств, включая компенсацию финансовых затрат по итогам участия политической партии в выборах, при наличии уверенности, что указанные средства будут получены в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом указанные средства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом учета этой задолженности. Возникновение уверенности в поступлении бюджетных средств в период между отчетной датой и датой подписания отчетности либо поступление бюджетных средств в этот период допустимо рассматривать в качестве события после отчетной даты.

Использование средств целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, раскрывается как уменьшение по группе статей «Целевые средства» и соответственно как увеличение статьи «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества». Информация о целевом использовании некоммерческой организацией полученных средств (по форме, структуре, составу источников поступления и направлениям использования) раскрывается в отчете о целевом использовании средств. Использование средств целевого финансирования передаваемых в счет взноса при создании других некоммерческих организаций и при вступлении в ассоциации и союзы раскрывается как уменьшение по группе статей «Целевые средства».

В этой группе статей отражаются неиспользованные на отчетную дату целевые средства, образующие в соответствии с Жилищным кодексом РФ фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме (начисленные (уплаченные) взносы на капитальный ремонт в многоквартирном доме, пени, уплаченные собственниками таких помещений в связи с ненадлежащим исполнением ими обязанности по уплате взносов на капитальный ремонт, проценты, начисленные за пользование денежными средствами, находящимися на специальном счете в кредитной организации). Указанная информация раскрывается обособленно по статье, именуемой, например, «Фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме».

По группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» отражаются средства целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, в том числе выделенных в неделимый фонд.

Средства целевого финансирования, использованные на приобретение ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика, отражаются по отдельной статье этой группы статей.

В группу статей «Резервный и иные целевые фонды» включаются показатели, раскрывающие величину резервного и иных целевых, специальных фондов, предусмотренных законодательством Российской Федерации и уставом некоммерческой организации.

В группу статей «Оценочные обязательства» включаются показатели, учитывающие оценочные обязательства, отражаемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Исходя из ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» при признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по содержанию аппарата управления или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, может не раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности информацию об условных обязательствах и условных активах.

В бухгалтерский баланс включаются соответствующие показатели, представляемые некоммерческой организации доверительными управляющими по доверительному управлению имуществом, составляющим целевой капитал.

В соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях» участие некоммерческой организации в хозяйственных обществах и товариществах на вере в качестве вкладчика признается деятельностью, приносящей доход. В соответствии с ПБУ 19/02 к финансовым вложениям, наряду с иными, относятся вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций.

Учитывая изложенное, средства целевого финансирования, использованные некоммерческой организацией для участия в хозяйственных обществах или товариществах на вере в качестве вкладчика, отражаются в бухгалтерском балансе по отдельной статье в группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества».

Бухгалтерский баланс

Код показателя*	Наименование строки	Счета бухгалтерского учета (согласно Плану счетов**), данные которых могут использоваться при заполнении строки, указанной в гр. 1	Пояснения по заполнению строк отчетной формы	Основание
1	2	3	4	5
АКТИВ				
I. ВНЕБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
1110	Нематериальные активы	04, 05	<p>Отражаются данные по всем нематериальным активам.</p> <p>По статье «Нематериальные активы» отражается наличие нематериальных активов по остаточной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется).</p> <p>Нематериальные активы могут быть внесены учредителями (собственниками) организации в счет их вкладов в уставный капитал организации, получены безвозмездно (в том числе по договору дарения), приобретены организацией в процессе ее деятельности</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● пункты 56 и 57 Положения по ведению бухгалтерского учета***; ● ПБУ 14/2007
1120	Результаты исследований и разработок	08	<p>Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● сумма расхода может быть определена и подтверждена; ● имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.); ● использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода); ● использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано. <p>В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода.</p> <p>Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ПБУ 17/02

* Приводится в соответствии с приложением № 4 к Приказу № 66н.

** Полное наименование документа – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов).

*** Полное название документа – Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение по ведению бухгалтерского учета).

Бухгалтерский баланс. Продолжение

1	2	3	4	5
1130	Нематериальные поисковые активы	04, 05	Информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию применительно к требованиям, установленным для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации*	<ul style="list-style-type: none"> ● ПБУ 499; ● ПБУ 24/2011
1140	Материальные поисковые активы	01, 02		
1150	Основные средства	01, 02	<p>Отражаются данные по всем основным средствам.</p> <p>По статье «Основные средства» приводятся показатели по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе по остаточной стоимости** (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При расчете амортизационных отчислений следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее – ПБУ 6/01), а также Методическими указаниями по учету основных средств***.</p> <p>Результаты переоценки объектов основных средств, проведенной организацией в соответствии с установленным порядком до начала отчетного года по состоянию на его первое число, подлежат отражению в бухгалтерском учете в декабре (заключительными проводками) и учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на конец отчетного года.</p> <p>По этой статье также отражаются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), капитальные вложения в многолетние насаждения, затраты на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств, включенные в установленном порядке в состав основных средств</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● пункты 48 и 49 Положения по ведению бухгалтерского учета; ● п. 4 ПБУ 6/01; ● п. 48 Методических указаний по учету основных средств

* Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о:
 – фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;
 – остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

** Стоимость основных средств организации погашается путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования.
 Подробно порядок начисления амортизации рассмотрен в книгах Г.Ю. Касьяновой «Амортизация основных средств: бухгалтерская и налоговая». – М.: АБАК «Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет». – М.: АБАК (см. на сайте www.aback.ru).

*** Полное название документа – Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (далее – Методические указания по учету основных средств).

1	2	3	4	5
1160	Доходные вложения в материальные ценности	02, 03	<p>Отражаются все доходные вложения организации (в том числе по договору лизинга и договору проката*).</p> <p>По статье «Доходные вложения в материальные ценности» организации, осуществляющие вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода (в том числе по договору финансовой аренды, по договору проката), отражают остаточную стоимость указанного имущества. При заполнении указанной группы статей необходимо руководствоваться приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».</p> <p>По объектам жилого фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и отражаются на счете учета доходных вложений в имущество, амортизация начисляется в общеустановленном порядке</p>	<ul style="list-style-type: none"> • пункты 50 и 51 Методических указаний по учету основных средств
1170	Финансовые вложения	58, 59, 63	<p>Финансовые вложения учитываются как долгосрочные, если срок обращения (погашения) по ним составляет более 12 месяцев после отчетной даты.</p> <p>По данной статье наряду с долгосрочными инвестициями в дочерние и зависимые общества отражаются долгосрочные инвестиции организации в уставные (складочные) капиталы других организаций, в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям.</p> <p>Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, в случаях, когда к инвестору перешли права на объект, отражаются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение, а непогашенная сумма по соответствующей статье группы статей «Кредиторская задолженность» относится в пассиве бухгалтерского баланса. В остальных случаях суммы, внесенные в счет оплаты приобретаемых объектов финансовых вложений, отражаются в активе бухгалтерского баланса по соответствующей статье группы статей «Дебиторская задолженность».</p> <p>В случае, когда организация, имеющая вложения в акции других организаций, котировки на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, образует в конце отчетного года резерв под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов организации, в годовом бухгалтерском балансе остатки соответствующих финансовых вложений отражаются по рыночной стоимости, если она ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету.</p> <p>При отражении финансовых вложений следует руководствоваться ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденным приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (далее – ПБУ 19/02)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • пункты 43, 44 и 45 Положения по ведению бухгалтерского учета

* По договору проката арендодатель, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется предоставить арендатору движимое имущество за плату во временное владение и пользование. Имущество, предоставленное по договору проката, используется для потребительских целей, если иное не предусмотрено договором или не вытекает из существа обязательства (п. 1 ст. 626 ГК РФ).

1	2	3	4	5
1180	Отложенные налоговые активы	09	Следует отражать сумму отложенных налоговых активов, исчисленную в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (далее – ПБУ 18/02). Читайте об этом подробнее на с. 259	<ul style="list-style-type: none"> • ПБУ 18/02
1190	Прочие внеоборотные активы*	07, 08 и др.	По этой строке отражаются другие средства и вложения, не нашедшие отражения в разделе I бухгалтерского баланса. Например, незавершенные капитальные вложения (кроме результатов исследований и разработок, отражаемых по коду 1120)	
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
1210	Запасы	10, 11, 16, 20, 21, 23, 29, 41, 42, 43, 44, 45	<p>В разделе «Оборотные активы» по соответствующим статьям группы статей «Запасы» отражаются остатки материально-производственных запасов, предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации (сырье, материалы и другие аналогичные ценности), для продажи или перепродажи (готовая продукция, товары), а также другие материальные ценности (животные на выращивании и откорме). В указанной группе статей отражаются по соответствующим статьям затраты организации, числящиеся в незавершенном производстве (издержки обращения).</p> <p>Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 19.07.2001 № 44н (далее – ПБУ 5/01).</p> <p>При осуществлении организациями учета заготовления материально-производственных запасов с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в бухгалтерском балансе сумма числящихся на конец отчетного периода отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены или отклонений, связанных с предоставлением организации скидок (накидок) согласно договору, возникновением суммовых разниц по расчетам за приобретенные материально-производственные запасы, присоединяется к стоимости остатков материально-производственных запасов, отраженных по соответствующим статьям группы статей «Запасы», или вычитается при определении итоговых данных по статье в случае получения скидок, возникновения суммовых разниц.</p> <p>Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики</p>	<ul style="list-style-type: none"> • пункты 50–53, 58–64 Положения по ведению бухгалтерского учета; • ПБУ 5/01; • комментарий к счетам 41, 42, 43, 44 Инструкции по применению Плана счетов

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

1	2	3	4	5
1220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	По группе статей «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, осуществленным капитальным вложениям и т.п., работам и услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет и следующих соответствующие источники ее покрытия	
1230	Дебиторская задолженность	59, 60, 62, 63, 76	Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в отчетности в суммах сальдо по соответствующим счетам бухгалтерского учета, признаваемых ими правильными. При этом суммы полученных авансов отражаются без учета НДС	● п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета
1240	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	58, 59, 63	<p>В статье отражаются фактические затраты организации по выкупу собственных акций у акционеров, инвестиции организации в ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги и т.п., займы, предоставленные организацией другим организациям.</p> <p>К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере начисления причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.</p> <p>Организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.</p> <p>Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, в случаях, когда к инвестору перешли права на объект, отражаются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору, а непогашенная сумма по статье кредиторов относится в пассив бухгалтерского баланса. В остальных случаях суммы, внесенные в счет приобретаемых объектов финансовых вложений, отражаются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.</p> <p>Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Указанная разность в конце отчетного года образует резерв под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов у коммерческой организации или увеличивает расходы у некоммерческой организации.</p>	● пункты 43, 44, 45 Положения по ведению бухгалтерского учета

1	2	3	4	5
			В случае образования в конце отчетного года организацией, имеющей вложения в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов организации остатки соответствующих финансовых вложений отражаются в годовом бухгалтерском балансе по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Сумма образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, учтенного на соответствующем счете, в пассиве бухгалтерского баланса отдельно не отражается	
1250	Денежные средства и денежные эквиваленты	50, 51, 52, 55, 57	В частности, по данной статье по статьям «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» отражается остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в кредитных организациях	● комментарий к счетам 50, 51, 52, 55, 57 Инструкции по применению Плана счетов
1260	Прочие оборотные активы*	83, 97, 98	По статье «Прочие оборотные активы» отражаются суммы, не нашедшие отражения по другим статьям раздела «Оборотные активы» бухгалтерского баланса	● Инструкция по применению Плана счетов
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
1310	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)**	80	<p>В разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса в группе статей «Уставный капитал» отражается в соответствии с учредительными документами величина уставного (складочного) капитала организации.</p> <p>Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала в соответствии с установленным порядком отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.</p> <p>Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно</p>	● п. 67 Положения по ведению бухгалтерского учета
1320	Собственные акции, выкупленные у акционеров***	81	Показывается стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, или стоимость долей участников, выкупленных обществом. При подсчете итогов по разделу III пассива баланса (код показателя 1300) сумма, указанная по коду 1320 берется со знаком «минус»	● Инструкция по применению Плана счетов
1340	Переоценка внеоборотных активов	83	Отражаются суммы дооценки в соответствии с установленным порядком внеоборотных активов организации (основных средств, объектов капитального строительства и другого имущества со сроком полезного использования свыше 12 месяцев)	● п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

** Некоммерческая организация по коду 1310 включает строку «Целевой фонд».

*** Некоммерческая организация по коду 1320 включает строку «Целевой капитал».

1	2	3	4	5
1350	Добавочный капитал (без переоценки)*	83	<p>По этой строке отражаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> — эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости акций, размещенных обществом, за минусом издержек по их продаже); — суммы дооценки в соответствии с установленным порядком внеоборотных активов организации (основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев); — часть нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в размере, направленном на капитальные вложения. <p>Другие аналогичные суммы, которые учитываются как добавочный капитал и не отражаются в бухгалтерском балансе отдельно</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета
1360	Резервный капитал**	82	<p>В группе статей «Резервный капитал» отражается сумма остатков резервного и других аналогичных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации или в соответствии с учредительными документами.</p> <p>При рассмотрении итогов деятельности в отчетном году и решении вопроса об источниках покрытия убытка (как отчетного года, так и прошлых лет) на эти цели могут быть направлены: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации (за исключением учтенной в качестве источника покрытия капитальных вложений), в порядке ее распределения; резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством; добавочный капитал (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке), а также суммы, направленные на доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 63 и п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета; ● комментарий к счету 82 Инструкции по применению Плана счетов
1370	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)***	84, 99	<p>Отражаются суммы нераспределенной прибыли и непокрытого убытка по состоянию на отчетную дату (по сути, это сумма сальдо по счетам 84 и 99).</p> <p>Нераспределенная прибыль прошлых лет — это прибыль, оставшаяся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год, с учетом принятых решений по ее использованию (направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или в соответствии с учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов и пр.).</p> <p>В соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету в бухгалтерском балансе остаток фондов (фонд потребления, фонд накопления и пр.), образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (нераспределенной прибыли) по результатам работы за год, отдельно не отражаются. Соответствующие расщифровки, характеризующие использование прибыли, оставшейся в распоряжении организации, приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в частности, в отчете об изменениях капитала).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● комментарий к счетам 84, 99 Инструкции по применению Плана счетов; ● п. 83 Положения по ведению бухгалтерского учета

* Некоммерческая организация по коду 1350 включает строку «Целевые средства».

** Некоммерческая организация по коду 1360 включает строку «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества».

*** Некоммерческая организация по коду 1370 включает строку «Резервный и иные целевые фонды».

1	2	3	4	5
			<p>При рассмотрении итогов деятельности в отчетном году и решении вопроса об источниках покрытия убытка (как отчетного года, так и прошлых лет) на эти цели могут быть направлены: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации (за исключением учтенной в качестве источника покрытия капитальных вложений), в порядке ее распределения; резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством; добавочный капитал (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке), а также средства, направленные на доведение уставного капитала до размера чистых активов организации.</p> <p>Непокрытый убыток отчетного года — это убыток организации за отчетный период, исчисляемый как разница между финансовым результатом за отчетный период, вывешенным на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета, и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных платежей в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (в том числе по расчетам с государственными внебюджетными фондами), уплачиваемые за счет прибыли.</p> <p>При этом в случае осуществления организацией расходов при отсутствии источников их покрытия за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый год (годы), сумма этих расходов в течение отчетного года отражается в разделе «Капитал и резервы» обособленно со знаком «минус» при определении итогов по указанному разделу.</p> <p>При этом однако следует иметь в виду, что осуществление любых расходов за счет прибыли возможно только по решению собственников предприятия, которые даже формально не имеют права тратить то, чего у них нет. Соответственно осуществление любых расходов при отсутствии источников их покрытия является нарушением действующего законодательства. Исключения из этого правила весьма немногочисленны:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) начисление (уплата, удержание, взыскание) налогов, штрафных санкций, иных обязательных платежей, которые должны быть оплачены за счет прибыли (производятся в дебет счета 99 даже при отсутствии балансовой прибыли); 2) осуществление расходов за счет фактически полученной прибыли по итогам промежуточной отчетности и получение убытка в последующие периоды этого же года. <p>При рассмотрении итогов деятельности отчетного года и решении вопроса об источниках покрытия убытка (как отчетного года, так и прошлых лет) на эти цели могут быть направлены: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации (за исключением учтенной в качестве источника покрытия капитальных вложений) в порядке ее распределения; резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством; добавочный капитал (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке), а также средства, направляемые на доведение величины уставного капитала до размера чистых активов организации</p>	

1	2	3	4	5
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
1410	Заемные средства	67	<p>В статье «Заемные средства» раздела «Долгосрочные обязательства» отражаются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.</p> <p>В случае если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, их суммы, не погашенные на конец отчетного периода, отражаются по соответствующим статьям в разделе «Краткосрочные обязательства».</p> <p>Исчисление указанного срока осуществляется начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.</p> <p>Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные. Факт представления обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, в качестве краткосрочных, следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.</p> <p>Необходимая расшифровка состава суммы обязательств организации по кредитам и займам и ее изменения в течение отчетного года приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.</p> <p>Расчеты с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в отчетности в суммах сальдо по соответствующим счетам бухгалтерского учета, признаваемых ими правильными. По полученным займам и кредитам задолженность отражается с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета; ● ПБУ 5/01
1420	Отложенные налоговые обязательства	77	Следует отражать сумму отложенных налоговых обязательств, исчисленную в соответствии с ПБУ 18/02. Читайте об этом подробнее на с. 259, а также в книге Г.Ю. Касьяновой «Налог на прибыль и ПБУ 18/02: организация налогового учета на базе бухгалтерского». – М.: АБАК (условия приобретения по издательской цене см. на сайте www.aback.ru)	● ПБУ 18/02
1430	Оценочные обязательства	96	Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условий, предусмотренных пп. «б» и (или) пп. «в» п. 5 ПБУ 8/2010	● ПБУ 8/2010
1450	Прочие обязательства*	76	Отражаются суммы прочей (не указанной по строкам 1410–1430) кредиторской задолженности, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	● п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

1	2	3	4	5
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
1510	Заемные средства	66	<p>В статье «Заемные средства» раздела «Краткосрочные обязательства» отражаются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты.</p> <p>Исчисление указанного срока осуществляется начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.</p> <p>Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные. Факт представления краткосрочных обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.</p> <p>Необходимая расшифровка состава и изменения в течение отчетного года сумм обязательств организации по кредитам и займам приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.</p> <p>Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность отражается с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета; ● ПБУ 5/01
1520	Кредиторская задолженность	60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76	<p>Отражаются суммы кредиторской задолженности организации, подлежащей погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.</p> <p>Расчеты с кредиторами отражаются в бухгалтерской отчетности организации в суммах сальдо по соответствующим счетам бухгалтерского учета, признаваемых ею правильными. При этом суммы перечисленных авансов отражаются без учета НДС.</p> <p>Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, в случаях, когда к инвестору перешли права на объект, отражаются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение с отнесением непогашенной суммы на соответствующую статью группы статей «Кредиторская задолженность» в пассив бухгалтерского баланса</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета; ● ст. 171 НК РФ
1530	Доходы будущих периодов	98	<p>В статье «Доходы будущих периодов» отражаются суммы, учитываемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета как доходы будущих периодов.</p> <p>Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или на увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся</p>	● п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета

1	2	3	4	5
1540	Оценочные обязательства	96	<p>В этой статье отражаются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета.</p> <p>В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы:</p> <ul style="list-style-type: none"> — на предстоящую оплату отпусков работникам; — на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; — на выплату вознаграждений по итогам работы за год; — на ремонт основных средств; — на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; — на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; — на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; — на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; — на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России. <p>В бухгалтерском балансе на конец отчетного года отражаются по отдельной статье установленные нормативными актами бухгалтерского учета.</p> <p>Если при уточнении учетной политики на следующий отчетный год организация считает целесообразным нечислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеются переходящие остатки, по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, подлежат присоединению к финансовому результату организации с отражением в бухгалтерском учете организации за январь.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета
1550	Прочие обязательства*	76	<p>В статье «Прочие краткосрочные обязательства» отражаются суммы краткосрочных обязательств, не нашедших отражения по другим статьям раздела «Краткосрочные обязательства»</p>	

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

3.3. Отчет о финансовых результатах

В отчете о финансовых результатах данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме, рассчитанной нарастающим итогом с начала до конца года.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (далее — ПБУ 4/99), выделяет и требует отдельно раскрывать в отчетности как минимум следующие показатели: выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие доходы.

Порядок представления данных в отчете о финансовых результатах зависит от признания организацией доходов исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (далее — ПБУ 9/99), характера деятельности организации, вида доходов, размера и условий их получения, а также от того, являются ли они доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями.

При отражении в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности является существенным* (или без знания о нем заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности) за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов. Это следует из п. 11 ПБУ 4/99.

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 11 ПБУ 4/99).

Последняя графа отчета о финансовых результатах заполняется на основе данных отчета за аналогичный период предыдущего года. Если данные за предыдущий год несопоставимы с данными за отчетный, то данные за предыдущий год подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов (п. 10 ПБУ 4/99). Исправительные записи в регистрах бухгалтерского учета при этом не делаются. Каждая существенная корректировка раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (читайте о них на с. 123).

Об отражении данных в соответствии с ПБУ 18/02 читайте на с. 259.

* Читайте об этом на с. 36.

Признание скидок при отражении доходов и расходов

Согласно ПБУ 9/99 выручка определяется с учетом всех скидок, предоставленных организацией согласно договору.

Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление покупателю (заказчику) скидки при соблюдении им определенных договором условий, то продавец признает выручку по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки. При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).

Согласно ПБУ 10/99 расходы определяются с учетом всех скидок, предоставленных организации согласно договору.

Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление продавцом покупателю (заказчику) скидки, то покупатель (заказчик) признает расходы по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки (за исключением случая, когда покупатель (заказчик) не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки). При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).

Оценка задолженности по коммерческим кредитам

ПБУ 15/2008 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете информации, среди прочего, о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным коммерческим кредитам.

В соответствии с п. 8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Учитывая это, при приобретении аудируемым лицом актива на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде рассрочки платежа, задолженность аудируемого лица отражается в сумме, не включающей увеличение оплаты за рассрочку (отсрочку) платежа. Указанное увеличение оплаты, являясь по экономическому

содержанию процентами, причитающимися к оплате заимодавцу (кредитору), признается в бухгалтерском учете равномерно до конца периода рассрочки в порядке, предусмотренном ПБУ 15/2008 (в том числе в части включения соответствующих расходов в стоимость инвестиционного актива).

Определение степени завершенности работ, услуг, продукции с длительным циклом изготовления

Согласно ПБУ 9/99 организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом. Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности на отчетную дату продукции, услуг, работ, отличных от работ по договору строительного подряда.

Между тем в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В этой связи при признании в бухгалтерском учете выручки от выполнения конкретных работ, оказания конкретных услуг, продажи продукции по мере готовности способ определения степени завершенности работ, услуг, продукции на отчетную дату целесообразно разрабатывать исходя из ПБУ 2/2008 (в части способа определения степени завершенности работ по договору строительного подряда).

Особенности формирования показателей отчета о финансовых результатах некоммерческой организацией

Негосударственная образовательная организация, взимающая плату за образовательные услуги и осуществляющая приносящую доход деятельность в соответствии с Федеральным законом «Об образовании в Российской Федерации», информацию о полученных доходах и расходах раскрывает в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Кредитным потребительским кооперативом граждан отражаются:

— по статье «Проценты к получению» — доход в виде процентов за предоставленные в пользование членам кооператива денежные средства по договорам займа;

— по статье «Проценты к уплате» — расход в виде платы членам кредитного потребительского кооператива граждан за использование их личных сбережений, передаваемых на основании договора в пользование кредитному потребительскому кооперативу граждан только для предоставления займов своим членам.

В отчете о финансовых результатах отражаются причитающиеся (полученные) некоммерческой организацией доходы от предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование объектов недвижимости, доходы от продажи активов, иные доходы, связанные с предпринимательской и иной уставной деятельностью.

Некоммерческая организация, формирующая целевой капитал, раскрывает доходы от использования имущества, составляющего целевой капитал и размещаемого некоммерческой организацией самостоятельно и через доверительных управляющих, признаваемые и учитываемые в порядке, установленном ПБУ 9/99, для признания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности прочих доходов.

В зависимости от существенности* указанные доходы отражаются в виде отдельных статей отчета о финансовых результатах финансовых результатах либо включаются в статью «Прочие доходы».

В отчете о финансовых результатах некоммерческой организацией раскрываются расходы, связанные с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, и вознаграждение управляющей компании, осуществляемые за счет доходов от целевого

* О понятии существенности читайте на с. 36.

капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности: возмещение необходимых расходов, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, включая расходы управляющей компании на ежегодный обязательный аудит бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые связаны с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал; вознаграждение управляющей компании.

В зависимости от существенности* указанные расходы отражаются в виде отдельных статей отчета о финансовых результатах финансовых результатах либо включаются в статью «Прочие расходы».

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается некоммерческой организацией заключительными оборотами декабря в кредит счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» и отражается в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств по статье «Прибыль от предпринимательской деятельности организации». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» с отражением в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств в составе использованных средств по статье «Прочие» с выделением в случае существенности обособленной статьи «Убытки от предпринимательской деятельности организации».

* О понятии существенности читайте на с. 36.

Отчет о финансовых результатах

Код показателя	Наименование строки	Счета бухгалтерского учета, данные которых используются при заполнении строки, указанной в гр. 1, и/или взаимосвязка с другими показателями бухгалтерской отчетности	Пояснения	Основание
1	2	3	4	5
2110	Выручка	90, 68 или 76	<p>По статье «Выручка» отражается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлены хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными в ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами ПБУ 9/99, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.п.).</p> <p>Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности*.</p> <p>Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).</p>	пункты 5–6.7 ПБУ 9/99

- * При этом следует иметь в виду, что согласно п. 3 ПБУ 9/99 не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:
- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
 - перечисления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
 - денежные средства, полученные в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
 - авансы, внесенные в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
 - задаток;
 - полученное в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
 - полученное в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Отчет о финансовых результатах. Продолжение

1	2	3	4	5
			<p>Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из его условий, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку от реализации аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо от предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов</p>	
2120	Себестоимость продаж	20, 40, 41, 55 или 90	<p>По статье «Себестоимость продаж» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к продукции, работам, услугам, проданным в отчетном периоде.</p> <p>Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической себестоимости производственной продукции, сданных работ и оказанных услуг над их нормативной (плановой) себестоимостью включается в статью «Себестоимость продаж». В случае когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, сумма данного отклонения уменьшает данные, отражаемые по указанной статье.</p> <p>При определении себестоимости проданной продукции (работ, услуг) следует руководствоваться требованиями ПБУ 10/99, отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).</p> <p>В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров (продукции, работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданной продукции (работ, услуг) без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы».</p> <p>Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в статью «Себестоимость продаж» не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ПБУ 10/99; ● отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)

1	2	3	4	5
2100	Валовая прибыль (убыток)		Данные статьи «Валовая прибыль (убыток)» определяются как разница между данными статьи «Выручка» и данными статьи «Себестоимость продаж». Таким образом, по этой строке отражается валовая прибыль от обычных видов деятельности, исчисленная без учета коммерческих и управленческих расходов, отражаемых по строкам 2210 и 2220	
2210	Коммерческие расходы	44 или 90	По статье «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения. В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком коммерческих расходов полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности расходы организации по сбыту продукции (у организаций, осуществляющих торговую деятельность, оказывающих услуги общественного питания – издержки обращения) отражаются по статье «Коммерческие расходы». К коммерческим расходам, в частности, относятся: – расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; – расходы по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; – комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; – расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов на сельскохозяйственных предприятиях; – рекламные расходы; – другие расходы аналогичного назначения	комментарий к счету 44 Инструкции по применению Плана счетов
2220	Управленческие расходы	26 или 90	К управленческим расходам, в частности, относятся: – административно-управленческие расходы; – расходы на содержание общезозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, но связанного с управлением производством; – амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общезозяйственного назначения и расходы по ремонту;	комментарий к счету 26 Инструкции по применению Плана счетов

1	2	3	4	5
			– арендная плата за помещения общезозяйственного назначения; – расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; – другие аналогичные по назначению расходы. Общепроизводственные расходы отражаются по статье «Управленческие расходы», если организация в соответствии с установленным порядком все управленческие расходы признает в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности. В этом случае затраты на производство реализованной продукции, выполнение работ, оказание услуг отражаются по статье «Себестоимость продаж» без учета общепроизводственных расходов. Организацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг по статье «Управленческие расходы» отражается сумма издержек, связанных с осуществлением ее деятельности	
2200	Прибыль (убыток) от продаж	90-9 или 99	По этой строке отражается валовая прибыль (убыток) от обычных видов деятельности. При этом сумма убытка отражается со знаком «минус»	
2310	Доходы от участия в других организациях	91	По статье «Доходы от участия в других организациях» отражаются доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами	п. 7 ПБУ 9/99
2320	Проценты к получению	счет 99	По статье «Проценты к получению» отражаются доходы в сумме процентов, причитающихся в соответствии с договорами: – по облигациям, депозитам; – по государственным ценным бумагам и т.п.; – за предоставление в пользование денежных средств организации; – за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации. Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражаются в составе прочих доходов по статье «Доходы от участия в других организациях» указанного раздела (строка 080)	п. 7 ПБУ 9/99

1	2	3	4	5
2330	Проценты к уплате	99	По статье «Проценты к уплате» отражаются расходы в сумме причитающихся к уплате в соответствии с договорами процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов)	п.11 ПБУ 10/99
2340	Прочие доходы*	91	<p>По статье «Прочие доходы» отражаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – прибыль, полученная (подлежащая получению) организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества); – сумма вознаграждения за переданное в общее владение и(или) пользование имущество или стоимость возвращенного имущества при его разделе сверх величины вклада (в части денежных средств); – сумма дохода, определенная к получению в соответствии с условиями договора продажи основных средств и иных активов; – поступления, связанные с предоставлением активов организации за плату во временное пользование (временное владение и пользование); – поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; – штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, по которым получены решения суда об их взыскании; – поступления в возмещение причиненных организации убытков; – прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; – суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; – курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; – сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях; принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, и т.п. <p>По этой статье отражается определяемая в установленном порядке сумма дохода, связанная с получением безвозмездно активов (основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, ценных бумаг, денежных средств и пр.), в том числе по договорам дарения.</p>	пункты 7–10.2 ПБУ 9/99

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

1	2	3	4	5
2350	Прочие расходы*	91	<p>По статье «Прочие расходы» отражаются расходы, связанные с получением прочих доходов, отраженных по статьям «Проценты к получению», «Доходы от участия в других организациях». В случае если размер указанных расходов по оценке организации является существенным, они могут отражаться развернуто по отношению к статьям «Проценты к получению» или «Доходы от участия в других организациях». Организацией должны быть даны соответствующие пояснения по данному вопросу.</p> <p>По статье «Прочие расходы» также отражаются расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции, расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных и посреднических услуг, депозитарных услуг и т.п.), если они не отражены развернуто к доходам по этим ценным бумагам. Кроме того, в составе прочих расходов отражаются суммы отдельных видов налогов и сборов, причитающихся к уплате за счет финансовых результатов в соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации.</p> <p>По данной статье также отражаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, признанные организацией-должником; – возмещение причиненных организацией убытков; – убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; – суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; – курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; – сумма уценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях (производственных запасов, готовой продукции и товаров в конце отчетного года), убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика; – убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых решением суда не установлены; – судебные расходы и т.п. 	п. 11, 12, 13, 14.2 ПБУ 10/99

* См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

1	2	3	4	5
2300	Прибыль (убыток) до налогообложения	строки с кодами: 2200 + 2310 + + 2320 - 2330 + + 2340 - 2350	При заполнении этой строки сумма убытка отражается со знаком «минус» (-). Обратите внимание: бухгалтерская прибыль «до налогообложения» не всегда совпадает с налогооблагаемой прибылью. Соответственно отсутствует и строгая взаимосвязка показателей по данной строке отчета о финансовых результатах с налоговой декларацией	
2410	Текущий налог на прибыль	99	Сумма оборотов по кредиту счета 68 в части начисленного налога на прибыль минус сумма оборотов по дебету счета 68 в части уменьшения налога на прибыль на суммы налоговых обязательств (Дебет счета 68 Кредит счета 77) и условных расходов по налогу на прибыль (Дебет счета 68 Кредит счета 99)	п. 21 ПБУ 18/02
2421	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	99	Отражаются начисленные в отчетном периоде в соответствии с пунктами 4 и 7 ПБУ 18/02 постоянные налоговые активы и обязательства	пункты 4 и 7 ПБУ 18/02
2430	Изменения отложенных налоговых активов	09	Отражаются начисленные в отчетном периоде в соответствии с п. 14 ПБУ 18/02 отложенные налоговые активы	п. 14 ПБУ 18/02
2450	Изменения отложенных налоговых обязательств	77	Отражаются начисленные в отчетном периоде в соответствии с п. 15 ПБУ 18/02 отложенные налоговые обязательства	п. 15 ПБУ 18/02
2400	Чистая прибыль (убыток)		Чистая прибыль организации за отчетный период или убыток формируется исходя из прибыли или убытка до налогообложения с учетом налога на прибыль и других корректировок	
СПРАВОЧНО				
2510	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	83	Отражаются суммы переоценки, списанные за счет изменения добавочного капитала	<ul style="list-style-type: none"> ● ПБУ 14/2007; ● ПБУ 6/01; ● ПБУ 16/02 и др.
2520	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	97, 98	Отражаются результаты от других операций, не нашедшие своего отражения на счетах 90, 91 или 99 (например, доходы и расходы будущих периодов)	<ul style="list-style-type: none"> ● Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное Приказом Минфина России № 34н;

1	2	3	4	5
				<ul style="list-style-type: none"> ● План счетов бухгалтерского учета
2500	Совокупный финансовый результат периода	99	Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода»	Приказ Минфина России № 66н
2900	Базовая прибыль (убыток) на акцию*	99	Отражается базовая прибыль (убыток) на одну акцию*	Методические рекомендации, утвержденные Приказом Минфина России № 29н*
2910	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	99	Отражается разводненная прибыль (убыток) на одну акцию	Методические рекомендации, утвержденные Приказом Минфина России № 29н*

* В порядке справки к отчету о финансовых результатах акционерными обществами приводятся данные о дивидендах (прибыли), приходящихся на одну акцию. При заполнении этих данных в части обыкновенных акций следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н. Исчисление данных о прибыли, приходящейся на одну привилегированную акцию, осуществляется в соответствии с порядком, применяемым согласно требованиям учредительных документов. Любая информация в отношении показателей прибыли (убытка) на акцию, существенная для пользователей бухгалтерской отчетности, подлежит раскрытию в пояснительной записке. Предполагается, что строки 2900 и 2910 заполняются лишь при составлении годовой отчетности.

3.4. Отчет об изменениях капитала

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны приводиться дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации.

Отчет о движении капитала является составной частью пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (п. 27 ПБУ 4/99).

Согласно п. 30 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, хозяйственные товарищества и общества обязаны представлять отчет об изменениях капитала, который должен содержать данные о величине капитала на начало отчетного периода, увеличении капитала с выделением увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (присоединение, слияние), за счет доходов, которые относятся на увеличения капитала, а также о величине капитала на конец отчетного периода и его уменьшении.

В данных об уменьшении капитала отдельно выделяется: за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица, за счет расходов, которые относятся на уменьшение капитала.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности (в том числе в бухгалтерском балансе, отчете об изменениях капитала и пояснительной записке) акционерного общества информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций рекомендуется учитывать положения, приведенные в письме Минфина России от 23.12.1992 № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятия», в части, не противоречащей нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету, принятым позднее.

Раздел 1. Движение капитала

В разделе «Движение капитала» раскрывается информация об источниках увеличения капитала организации на конец отчетного года, а также о причинах уменьшения капитала.

В этом разделе приводятся данные об изменении размера собственных средств организации:

- уставного капитала – данные по балансовому счету 80;
- добавочного капитала – данные по балансовому счету 83;
- резервного капитала – данные по балансовому счету 82;
- нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) – данные по балансовому счету 84.

При этом данные по указанным счетам приводятся в форме за два отчетных периода: остаток на начало и конец предыдущего года и на конец текущего (отчетного) года.

По большинству строк рассматриваемого раздела формы во многих графах может не быть значимых показателей (так как соответствующие обороты попросту невозможны). В типовой форме отчета об изменениях капитала по всем этим строкам в соответствующих графах поставлены крестики (это означает, что они не заполняются). В остальных случаях при отсутствии у вас тех или иных оборотов в соответствующей графе (строке) ставится прочерк.

Порядок заполнения отдельных строк раздела «Движение капитала» систематизирован нами в таблице (см. с. 97). При этом в указанной таблице мы не описываем порядок заполнения графы «Итого» (по мнению автора, сложение сумм из граф по каждой строке и запись полученного результата в графу «Итого» этой же строки не вызовет у читателей затруднений и не требует особых пояснений).

Раздел 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

В соответствии с ПБУ 1/2008 организация раскрывает в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, наряду с иной информацией, суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов.

Исходя из ПБУ 22/2010 организация раскрывает в информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, наряду с иной информацией, сумму корректировки, связанной с существенными ошибками предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде. Указанная информация подлежит раскрытию по каждой

статье бухгалтерской отчетности по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо.

Для формирования информации о суммах корректировок данных отчетности за предыдущий год в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок вместо отражения указанных данных в пояснительной записке рекомендуется использовать таблицу, включенную в раздел 2 формы отчета об изменениях капитала, утвержденной Приказом № 66н.

Подробно порядок исправления ошибок и отражения соответствующих данных в учете и отчетности рассмотрен на с. 481.

Некоммерческая организация информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде, а также изменений в учетной политике некоммерческая организация раскрывает в таблице 2 *Корректировки* в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок отчета об изменениях капитала, утвержденного в составе приложения № 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н. При этом вместо показателей «Капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» указанной таблицы некоммерческая организация включает соответственно показатели «Целевое финансирование» и «Целевые средства».

Раздел 3. Чистые активы

Порядок определения стоимости чистых активов утвержден приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н.

В разделе 3 отчета об изменениях капитала указывается стоимость чистых активов за 3 года — отчетный и два предшествующих.

Подробно порядок расчета чистых активов рассмотрен в разделе 5.1 на с. 205.

Порядок заполнения отдельных строк раздела «Движение капитала» в отчете об изменениях капитала

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
1	2	3	4	5	6	7
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.		В отчетности за 2019 год показывается сальдо на 31 декабря 2017 г. по соответствующим счетам:				
	3100	– уставный капитал – по счету 80;				
		– собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81;				
		– добавочный капитал – по счету 83;				
		– резервный капитал – по счету 82;				
		– нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84.				
		При этом в графе «Собственные акции, выкупленные у акционеров», указывается стоимость таких акций, а сумма, отраженная в этой графе, вычитается из общей суммы по всем другим графам данной строки при подсчете итога для графы «Итого»				
За 20__ г.		В отчетности за 2019 г. в данном разделе отражаются данные за 2018 г.				
Увеличение капитала – всего:	3210					
в том числе:						
чистая прибыль	3211	X	X	X	X	В отчетности за 2019 г. показывается сумма чистой прибыли организации за 2018 г.
переоценка имущества	3212	X	X		X	В отчетности за 2019 г. отражаются данные об увеличении нераспределенной прибыли в результате переоценки имущества по состоянию на 31 декабря 2018 г.
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3213	X	X		X	

1	2	3	4	5	6	7
дополнительный выпуск акций	3214	В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по кредиту счета 80 на сумму дополнительного выпуска акций в 2018 г.		В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе дополнительного выпуска акций в 2018 г.	X	X
увеличение номинальной стоимости акций	3215	В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по кредиту счета 80 на сумму увеличения номинальной стоимости акций в 2018 г.		В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в результате увеличения номинальной стоимости акций в 2018 г.	X	В отчетности за 2019 г. показывается увеличение стоимости акций за счет прибыли в 2018 г.
реорганизация юридического лица	3216	В отчетности за год показывается сумма увеличения сальдо по соответствующим счетам в результате реорганизации: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом на счетах бухгалтерского учета никакие проводки не делаются, изменяются лишь суммы, указанные в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в балансе в качестве вступительного сальдо) на дату реорганизации				
Уменьшение капитала – всего:	3220	При подсчете итогов по строке 3200 данные по всем графам по данной строке учитываются со знаком «минус» (кроме данных по графе «Собственные акции, выкупленные у акционеров»)				
в том числе:						

Движение капитала. Продолжение

1	2	3	4	5	6	7
убыток	3221	X	X	X	X	В отчетности за 2019 г. показывается сумма убытка организации за 2018 г.
переоценка имущества	3222	X	X		X	В отчетности за 2019 г. отражаются данные об уменьшении нераспределенной прибыли в результате переоценки имущества по состоянию на 31 декабря 2018 г.
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3223	X	X		X	
уменьшение номинальной стоимости акций	3224	В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по дебету счета 80 на сумму уменьшения номинальной стоимости акций в 2018 г.		В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по дебету счета 83 сделанных при уменьшении номинальной стоимости акций в 2018 г.	X	
уменьшение количества акций	3225	В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по дебету счета 80 на сумму уменьшения количества акций в 2018 г.		В отчетности за 2019 г. показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 сделанных при уменьшении количества акций в 2018 г.	X	
реорганизация юридического лица	3226	В отчетности за год показывается сумма увеличения сальдо по соответствующим счетам в результате реорганизации: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом на счетах бухгалтерского учета никакие проводки не делаются, изменяются лишь суммы, указанные в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в балансе в качестве вступительного сальдо) на дату реорганизации				

1	2	3	4	5	6	7
дивиденды	3227	X	X	X	X	В отчетности за 2019 г. отражается сумма чистой прибыли, направленной на выплату дивидендов в 2018 г.
Изменение добавочного капитала	3230	X	X	В отчетности за 2019 г. показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 за 2018 г.	В отчетности за 2019 г. показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 82 за 2018 г.	В отчетности за 2019 г. показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 84 за 2018 г.
Изменение резервного капитала	3240	X	X	X	В отчетности за 2019 г. показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 82 за 2018 г.	В отчетности за 2019 г. показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 82 в корреспонденции со счетом 84 за 2018 г.
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.	3200	В отчетности за 2019 год показывается сальдо на 31 декабря 2018 г. по соответствующим счетам: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом в графе «Собственные акции, выкупленные у акционеров», указывается стоимость таких акций, а сумма, отраженная в этой графе вычитается из общей суммы по всем другим графам данной строки при подсчете итога для графы «Итого»				
За 20__ г.		В данном разделе отражаются данные за отчетный период				
Увеличение капитала - всего:	3310					
в том числе:						
чистая прибыль	3311	X	X	X	X	Показывается сумма чистой прибыли организации за отчетный период

1	2	3	4	5	6	7
переоценка имущества	3312	X	X	Отражаются данные об увеличении добавочного капитала в результате переоценки имущества, произведенной на конец отчетного года	X	Отражаются данные об увеличении нераспределенной прибыли в результате переоценки имущества, произведенной на конец отчетного года
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	X	X		X	
дополнительный выпуск акций	3314	Показывается сумма оборотов по кредиту счета 80 на сумму дополнительного выпуска акций в отчетном году		Показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе дополнительного выпуска акций в отчетном году	X	X
увеличение номинальной стоимости акций	3315	Показывается сумма оборотов по кредиту счета 80 на сумму увеличения номинальной стоимости акций в отчетном году		Показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в результате увеличения номинальной стоимости акций в отчетном году	X	Показывается сумма увеличения в отчетном году стоимости акций за счет прибыли
реорганизация юридического лица	3316	Показывается сумма увеличения за отчетный период сальдо по соответствующим счетам в результате реорганизации: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом на счетах бухгалтерского учета никакие проводки не делаются, изменяются лишь суммы, указанные в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в балансе в качестве вступительного сальдо) на дату реорганизации				

1	2	3	4	5	6	7	
Уменьшение капитала – всего:	3320	При подсчете итогов по строке 3300 данные по всем графам по данной строке учитываются со знаком «минус» (кроме данных по графе «Собственные акции, выкупленные у акционеров»)					
в том числе:							
убыток	3321	X	X	X	X	Показывается сумма убытка организации за отчетный год	
переоценка имущества	3322	X	X	Отражаются данные об уменьшении добавочного капитала в результате переоценки имущества, произведенной по состоянию на конец отчетного года	X	Отражаются данные об уменьшении нераспределенной прибыли в результате переоценки имущества, произведенной по состоянию на конец отчетного года	
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3323	X	X		X		
уменьшение номинальной стоимости акций	3324	Показывается сумма оборотов по дебету счета 80 на сумму уменьшения номинальной стоимости акций в отчетном году		Показывается сумма оборотов по дебету счета 83 сделанных при уменьшении номинальной стоимости акций в отчетном году	X		
уменьшение количества акций	3325	Показывается сумма оборотов по дебету счета 80 на сумму уменьшения количества акций в отчетном году		Показывается сумма оборотов по кредиту счета 83 сделанных при уменьшении количества акций в отчетном году	X		
реорганизация юридического лица	3326	Показывается сумма увеличения в отчетном году сальдо по соответствующим счетам в результате реорганизации: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом на счетах бухгалтерского учета никакие проводки не делаются, изменяются лишь суммы, указанные в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в балансе в качестве вступительного сальдо) на дату реорганизации					

1	2	3	4	5	6	7	
дивиденды	3327	X	X	X	X	Отражается сумма чистой прибыли, направленной на выплату дивидендов в отчетном году	
Изменение добавочного капитала	3330	X	X	Показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 за отчетный год	Показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 82 за отчетный год	Показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 84 за отчетный год	
Изменение резервного капитала	3340	X	X	X	Показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 82 за отчетный год	Показывается сумма разницы оборотов по дебету и кредиту счета 82 в корреспонденции со счетом 84 за отчетный год	
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.	3300	Показывается сальдо на 31 декабря отчетного года по соответствующим счетам: – уставный капитал – по счету 80; – собственные акции, выкупленные у акционеров – по счету 81; – добавочный капитал – по счету 83; – резервный капитал – по счету 82; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – по счету 84. При этом в графе «Собственные акции, выкупленные у акционеров», указывается стоимость таких акций, а сумма, отраженная в этой графе вычитается из общей суммы по всем другим графам данной строки при подсчете итога для графы «Итого»					

3.5. Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств входит в состав бухгалтерской отчетности организации в качестве одного из пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Он составляется на основании общих требований к бухгалтерской отчетности организации, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и требований, установленных ПБУ 23/2011*.

Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее — денежные эквиваленты). К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования (п. 5 ПБУ 23/2011).

В отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (далее — денежные потоки организации), а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода (п. 6 ПБУ 23/2011).

Денежными потоками организации не являются, а значит не отражаются в отчете о движении денежных средств):

- платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;
- поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов);
- валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);
- обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);
- иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, 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.

* При этом согласно п. 2 ПБУ 23/2011 оно не применяется при составлении отчетности организации для внутренних целей, отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией в соответствии с ее требованиями, и отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах составления такой отчетности и информации не предусматривается применение ПБУ 23/2011.

Данные отчета о движении денежных средств должны характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (п. 14 ПБУ 23/2011).

Текущей деятельностью признается обычная деятельность организации, приносящая выручку (п. 9 ПБУ 23/2011). Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Примерами денежных потоков от текущих операций являются:

- поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;
- платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;
- оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;
- платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);
- уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;
- поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);
- денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Инвестиционная деятельность связана с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации (п. 10 ПБУ 23/2011).

Примерами денежных потоков от инвестиционных операций являются:

- 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, включаемым 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.

Финансовая деятельность связана с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящего к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации (п. 11 ПБУ 23/2011).

Примерами денежных потоков от финансовых операций организации являются:

- 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.

Если какие-либо денежные потоки не могут быть однозначно классифицированы в соответствии с приведенной выше классификацией, их следует учитывать как денежные потоки от текущих операций (п. 12 ПБУ 23/2011).

При этом платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков (п. 13 ПБУ 23/2011). Например, уплата процентов является денежным потоком от текущих операций, а возврат основной суммы долга является денежным потоком от финансовых операций. При погашении кредита в денежной форме обе указанные части могут выплачиваться одной суммой. В этом случае организация делит единую сумму на соответствующие части с последующей раздельной классификацией денежных потоков и раздельным отражением их в отчете о движении денежных средств.

Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Поэтому при формировании отчета о движении денежных средств в разделе «Денежные потоки от текущих операций» платежи по оплате труда работников отражаются в сумме, включающей, среди прочего, подлежащие удержанию из оплаты труда работников суммы (например, суммы начисленного налога на доходы физических лиц, платежи по исполнительным листам).

Можно не подразделять денежные потоки по видам деятельности и отражать их в отчетности свернуто* в следующих случаях:

1) когда они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам (п. 16 ПБУ 23/2011). Например:

– денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

– косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;

– поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

– оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента;

* Свернутое отражение предполагает также уменьшение доходов на сумму сопутствующих расходов (например, сумма полученной арендной платы может быть уменьшена на включенную в нее сумму компенсации арендодателю коммунальных платежей). При этом, если такие обороты можно признать существенными (читайте о понятии существенности на с. 36), то согласно п. 21 ПБУ 23/2011 их расшифровку следует привести в сопутствующей информации к отчетности (читайте о ней на с. 123).

2) когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата (п. 17 ПБУ 23/2011). Например:

- взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;
- покупка и перепродажа финансовых вложений;
- осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Обратите внимание: существенные денежные потоки организации между ней и хозяйственными обществами или товариществами, являющимися по отношению к организации дочерними, зависимыми или основными, отражаются отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами (п. 20 ПБУ 23/2011).

Принятые в организации подходы к классификации денежных потоков и порядок их отражения в отчетности должны быть закреплены как элемент учетной политики (п. 23 ПБУ 23/2011).

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах бухгалтерского учета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации (п. 18 ПБУ 23/2011).

Как правило, пересчет валюты в рубли осуществляется по правилам, установленным ПБУ 3/2006 (см. п. 18 и 19 ПБУ 23/2011). Однако для ряда операций в п. 18 ПБУ 23/2011 установлены особые правила:

– если незамедлительно после поступления в иностранной валюте организация в рамках своей обычной деятельности меняет полученную сумму иностранной валюты на рубли, то денежный поток отражается в отчете о движении денежных средств в сумме фактически полученных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли;

– если незадолго до платежа в иностранной валюте организация в рамках своей обычной деятельности меняет рубли на необходимую сумму иностранной валюты, то денежный поток отражается в отчете о движении денежных средств в сумме фактически уплаченных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли.

Курсовая разница 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 (п. 19 ПБУ 23/2011).

Согласно п. 22 ПБУ 23/2011 организация раскрывает состав денежных средств и денежных эквивалентов и представляет увязку сумм, представленных в отчете о движении денежных средств, с соответ-

ствующими статьями бухгалтерского баланса. Сделать это можно либо добавив соответствующие графы для отражения этих данных непосредственно в форму отчета о движении денежных средств, либо в дополнительной информации, сопутствующей отчетности (читайте о ней на с. 123). В последнем случае по каждой строке, сведения из которой дополнительно раскрываются в других пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, должна быть дана ссылка на соответствующие пояснения (п. 21 ПБУ 23/2011).

Например, в дополнительных пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах следует раскрыть:

1) имеющиеся по состоянию на отчетную дату возможности привлечь дополнительные денежные средства (п. 24 ПБУ 23/2011), в том числе:

- суммы открытых организации, но не использованных ею кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в том числе о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);

- величину денежных средств, которые могут быть получены организацией на условиях овердрафта;

- полученные организацией поручительства третьих лиц, не использованные по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь организация;

- суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам) с указанием причин такого недополучения.

2) перечисленную ниже информацию при условии ее существенности (п. 25 ПБУ 23/2011):

- имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам), с указанием причин данных ограничений;

- сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;

- денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ 12/2010 (читайте о его применении на с. 234);

- средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием

аккредитива. Если обязательства по договору с использованием аккредитива организацией исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы незачисленных средств.

Отражение акционерным обществом информации о вкладах в его имущество

Вклад акционера в имущество акционерного общества, не изменяющий размеры и номинальную стоимость доли этого акционера в уставном капитале общества, отражается акционерным обществом по дебету счетов учета активов в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала. При этом денежные средства, полученные акционерным обществом от своих акционеров в счет вклада в его имущество, раскрываются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от финансовых операций независимо от того, изменяется ли в связи с этим размер и номинальная стоимость доли акционеров в уставном капитале общества.

Признание доходов (расходов) от продажи иностранной валюты

Согласно ПБУ 23/2011 поступления денежных средств от валютно-обменных операций (за исключением потерь или выгод от операции) не являются денежными потоками организации. Учитывая это, доходом (расходом) от продажи организацией иностранной валюты является сумма выгоды (потерь) от этой операции, рассчитываемая как разница между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции.

Отражение страховых взносов в отчете о движении денежных средств

В соответствии с ПБУ 23/2011 в отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов. Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Учитывая изложенное, при формировании отчета о движении денежных средств суммы страховых взносов на обязательное социальное, пенсионное и медицинское страхование отражаются в указанном отчете в разделе «Денежные потоки от текущих операций» по группе статей «в связи с оплатой труда работников» (см. письмо Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355).

Раскрытие информации о движении денежных средств в отчетности некоммерческой организации

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, некоммерческим организациям разрешается не представлять отчет о движении денежных средств.

В случае когда составление и (или) представление, и (или) публикация отчета о движении денежных средств некоммерческой организацией предусмотрены законодательством Российской Федерации, а также когда некоммерческая организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета, информация о движении денежных средств раскрывается с учетом особенностей классификации денежных потоков некоммерческой организации применительно к правилам, установленным ПБУ 23/2011, а также применительно к структуре и составу показателей отчета о движении денежных средств, форма которого утверждена приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Отчет о движении денежных средств

112

Формы бухгалтерской отчетности

Код	Наименование строки	Счета бухгалтерского учета, используемые при заполнении строки, указанной в гр. 1	Пояснения
1	2	3	4
Денежные потоки от текущих операций			
4110	Поступления – всего		Сумма строк с кодами 4111–4119. Если расход денежных средств по текущей деятельности превысил доход от этой деятельности – полученная сумма отражается со знаком «минус»
	в том числе		
4111	от продажи продукции, товаров, работ, услуг	62, 90	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически поступившие на счета учета денежных средств за период с начала года за реализованные товары, продукцию, работы, услуги, включая реализацию продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств (подсобное хозяйство, жилищно-коммунальное хозяйство и т.п.). Кроме того, по этой строке отражаются данные об авансах, полученных от покупателей (заказчиков) и прочих контрагентов, фактически поступившие на счета учета денежных средств за период с начала года
4112	арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	62, 76, 90, 91	По данной строке отражаются все поступления, не связанные с продажей товаров, работ и услуг, но не являющиеся прочими доходами. При этом следует учитывать указания о свернутом отражении сопутствующих платежей, приведенные в п. 16 ПБУ 23/2011 (см. с. 107)
4113	от перепродажи финансовых вложений	62, 76, 90, 91	По этой строке отражаются все поступления от перепродажи акций, облигаций, иных финансовых вложений в случае, если такая перепродажа является одним из обычных видов деятельности организации
4119	Прочие поступления	66, 67, 76	По этой строке отражаются суммы прочих (не указанных по строкам 4111–4113) денежных средств, фактически поступивших на счета учета денежных средств за период с начала года
4120	Платежи – всего		Сумма строк с кодами 4121–4129
	в том числе		
4121	поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	60, 76	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного и иных счетов организации на приобретение товарно-материальных ценностей, оплату работ, услуг (в том числе в виде авансов) вне зависимости от источника выплат
4122	в связи с оплатой труда работников	70	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного и иных счетов организации на оплату труда

Отчет о движении денежных средств. Продолжение

1	2	3	4
4123	процентов по долговым обязательствам	75, 76, 79	Отражаются суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного и иных счетов организации на выплату процентов по займам и кредитам, а также по облигациям и иным долговым ценным бумагам
4124	налога на прибыль организаций	68	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного и иных счетов организации на выполнение обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль
4129	прочие платежи	60, 76, 79 и др.	По этой строке отражаются прочие (не указанные по строкам 4121–4129) суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного и иных счетов организации
4100	Сальдо денежных потоков от текущих операций		Строка 4110 - строка 4120
Денежные потоки от инвестиционных операций			
4210	Поступления – всего		Сумма строк с кодами 4211–4219
	в том числе		
4211	от продажи оборотных активов (кроме финансовых вложений)	62, 76, 91	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически поступившие на счета учета денежных средств за период с начала года, перечисленные в уплату реализованных основных средств и иного имущества (кроме средств от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений)
4212	от продажи акций других организаций (долей участия)	62, 76, 91	Указываются суммы, поступившие от продажи акций других организаций (долей участия)
4213	от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	62, 76, 91	Указываются суммы, поступившие от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)
4214	дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	91	Отражаются суммы дивидендов и процентов по финансовым вложениям (в т.ч. выданным займам), фактически поступивших на счета учета денежных средств за период с начала отчетного года
4219	прочие поступления*	58, 91 и др.	Отражаются суммы прочих (не указанных по строкам 4211–4214) денежных средств, фактически поступивших на счета учета денежных средств с начала года
4220	Платежи – всего		Сумма строк с кодами 4221–4229
	в том числе		
4221	в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	08	Указываются суммы, фактически выданные из кассы или перечисленные с расчетного либо иных счетов организации на оплату объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов

* См. также наши пояснения по порядку отражения в отчетности прочих операций на с. 56.

113

1	2	3	4
4222	в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	58	Указываются суммы, фактически выданные из кассы или перечисленные с расчетного либо иных счетов организации на оплату акций других организаций (долей участия)
4223	в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	58, 76	Отражаются суммы, фактически направленные на приобретение долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), а также суммы предоставленных займов
4224	процентов по долгovým обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	08	Отражаются суммы, фактически направленные на уплату процентов по долгovým обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива
4229	прочие платежи*	91 и др.	По этой строке отражаются суммы прочих (не указанных по строкам 4221–4224) денежных средств, фактически перечисленных со счетов учета денежных средств с начала года
4200	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций		Строка 4210 минус строка 4220. Если расход денежных средств по инвестиционной деятельности превысил доход от этой деятельности – полученная сумма отражается со знаком «минус»
Денежные потоки от финансовых операций			
4310	Поступления – всего		Сумма строк 4311–4319
	в том числе		
4311	получение кредитов и займов	58	По этой строке отражаются суммы займов и кредитов, фактически поступившие на счета учета денежных средств за период с начала года (без учета процентов по этим обязательствам)
4312	денежных вкладов собственников (участников)	75	По этой строке отражаются суммы денежных вкладов участников в уставный (складочный) капитал, фактически поступившие на счета учета денежных средств за период с начала года
4313	от выпуска акций, увеличения долей участия	80	Отражаются суммы, фактически полученные в результате выпуска акций или увеличения долей участия
4314	от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.	66, 67	Отражаются суммы, фактически полученные в результате выпуска облигаций, векселей, других долговых ценных бумаг и т.п.
4319	прочие поступления*	58, 91 и др.	По этой строке отражаются суммы прочих (не указанных по строкам 4311–4314) денежных средств, фактически поступивших на счета учета денежных средств с начала года
4320	Платежи – всего		Сумма строк 4321–4329
	в том числе		

* См. также наши пояснения по порядку отражения в отчетности прочих операций на с. 56.

1	2	3	4
4321	собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	66, 67	Указываются сумма, фактически выданные из кассы или перечисленные с расчетного счета либо иных счетов организации собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников
4322	на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	70, 75	По этой строке отражаются суммы денежных средств, фактически выданные из кассы, перечисленные с расчетного или иных счетов организации на выплату дивидендов (и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)) участникам или акционерам
4323	в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	66, 67	Отражаются суммы, фактически израсходованные на возврат кредитов и займов, а также на погашение (выкуп) векселей и других долговых ценных бумаг
4329	прочие платежи*	76 и др.	По этой строке отражаются суммы прочих (не указанных по строкам 4321–4323) денежных средств, фактически перечисленных со счетов учета денежных средств с начала года
4300	Сальдо денежных потоков от финансовых операций		Строка 4310 минус строка 4320. Если расход денежных средств по финансовой деятельности превысил доход от этой деятельности – полученная сумма отражается со знаком «минус»
4400	Сальдо денежных потоков за отчетный период		Сумма строк 4100, 4200 и 4300. Если расход денежных средств в целом по организации превысил доход – полученная сумма отражается со знаком «минус»
4450	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	50, 51, 52, 55 или строка 1250 бухгалтерского баланса (за вычетом данных, относящихся к остаткам по счету 57)	По этой строке отражается сальдо на счетах учета денежных средств на начало отчетного периода
4500	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	50, 51, 52, 55 или строка 1250 бухгалтерского баланса (за вычетом данных, относящихся к остаткам по счету 57)	Строка 4450 плюс строка 4400 (отрицательное значение строки 4400 вычитается из суммы строки 4450)
4490	Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	91	Отражается итоговое сальдо всех выявленных за год положительных и отрицательных курсовых разниц (п. 19 ПБУ 23/2011). При этом: – если положительные** разницы больше отрицательных*** – разность между ними указывается в данной строке со знаком «плюс»; – если отрицательные*** разницы больше положительных** – разность между ними указывается со знаком «минус»

* См. также наши пояснения по порядку отражения в отчетности прочих операций на с. 56.

** Отражаются по кредиту счета 91.

*** Отражаются по дебету счета 91.

3.6. Отчет о целевом использовании средств

Обратите внимание: начиная с отчетности за 2018 г. форма отчета о целевом использовании средств перед графой «Наименование показателя» дополнена графой «Пояснения». В ней указывается номер соответствующего пояснения к отчетности (см. наши комментарии о составлении пояснений в разделе 4 на с. 123). При этом информация о доходах и расходах, движении денежных средств раскрывается с учетом существенности применительно к составу показателей отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств соответственно согласно приложениям № 1 и № 2 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н (см. наши комментарии в разделе 3.3 на с. 81 и в разделе 3.5 на с. 104).

В отчете о целевом использовании средств раскрывается информация о целевом использовании средств, полученных некоммерческой организацией для обеспечения ее уставной деятельности, в соответствии с утвержденной в установленном порядке сметой доходов и расходов (бюджетом, финансовым планом) этой организации (далее – смета).

В этом отчете показывается остаток на начало отчетного года, поступление средств, использование (расходование) и остаток на конец отчетного периода средств целевого финансирования.

В составе поступивших средств, в частности, показываются: вступительные (паевые) и членские взносы; добровольные взносы вкладчиков; целевые взносы на приобретение (создание) объектов основных средств, инвентаря и иного имущества общего пользования; средства финансового обеспечения на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации, включая средства федерального бюджета, предоставляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации; взносы собственников помещений на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, пени, уплаченные собственниками таких помещений в связи с ненадлежащим исполнением ими обязанности по уплате взносов на капитальный ремонт, пожертвования, внесенные жертвователем (жертвователями) в виде денежных средств и в натуральной форме; прочие поступления.

По статьям «Вступительные взносы» и «Членские взносы» отражается информация некоммерческой организацией, основанной на членстве, исходя из принятых к бухгалтерскому учету в отчетном периоде вступительных и членских взносов. Принятые к бухгалтерскому учету вступительные и членские взносы, относящиеся к будущему отчетному периоду или к периоду, предшествующему отчетному, могут быть выделены отдельно, если информация о них будет признана некоммерческой организацией существенной.

По статье «Добровольные взносы» отражается сумма принятых в течение отчетного года к бухгалтерскому учету добровольных взносов и пожертвований. В случае, если пожертвование осуществляется не в виде денежных средств, некоммерческая организация оценивает его в денежном выражении в соответствии с законодательством Российской Федерации по текущей рыночной стоимости.

Благотворительная организация по указанной статье отражает благотворительные пожертвования, в том числе носящие целевой характер (благотворительные гранты), предоставляемые гражданами и юридическими лицами в денежной или натуральной форме. При этом, исходя из ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» полученные организацией по договору дарения или безвозмездно материальные ценности, отражаются исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, под которой понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

По статье «Прибыль от приносящей доход деятельности» отражается чистая прибыль отчетного года по итогам приносящей доход деятельности некоммерческой организации.

Некоммерческая организация, формирующая целевой капитал, по указанной статье отражает причитающуюся прибыль от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал.

Иные поступления, предназначенные для обеспечения уставной деятельности некоммерческой организации в зависимости от существенности отражаются в виде отдельных статей отчета (например, средства формирующие в соответствии с Жилищным кодексом РФ фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме) либо включаются в статью «Прочие» (например, дополнительные взносы на покрытие убытков, образовавшихся в деятельности садоводческого, огороднического или дачного потребительского кооператива).

По группе статей «Расходы на целевые мероприятия» отражается информация о целевых средствах, направленных (использованных) на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации (социальная и благотворительная помощь, проведение конференций, совещаний, семинаров и иных мероприятий), списанных со счетов учета производственных затрат.

Благотворительная организация по статье «Социальная и благотворительная помощь» отражает использование благотворительных пожертвований, предоставленных гражданами и юридическими лицами в денежной или натуральной форме, в том числе носящих целевой характер (благотворительные гранты), для реализации благотворительной программы благополучателям.

По группе статей «Расходы на содержание аппарата управления» отражаются расходы некоммерческой организации на оплату труда

работников, включая исчисляемые от величины оплаты труда работников налоги и обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, расходы на служебные командировки и служебные поездки и другие расходы, связанные с содержанием аппарата управления некоммерческой организации, исходя из утвержденной сметы в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом по статье «Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)» отражается информация о расходах на оплату труда административно-управленческого персонала.

В эту статью также включаются изменения за отчетный период величины оценочных обязательств по оплачиваемым отпускам работникам, по вознаграждениям работникам в виде стимулирующих выплат (вознаграждения по итогам года, премии, бонусы и т.п.), в виде выходных пособий и иных выплат при расторжении трудового договора, по обеспечению вознаграждений работников после расторжения трудового договора с организацией в виде пенсий, страховых и иных выплат и т.п.

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, расходы, понесенные на осуществление уставной деятельности (включая расходы, связанные с выбытием основных средств, на содержание аппарата управления, уплату налогов и сборов), может показывать по группе статей «Расходы на содержание аппарата управления». Указанные расходы списываются в бухгалтерском учете на счет 86 «Целевое финансирование» без предварительного отражения на счетах, предназначенных для учета производственных затрат.

По статье «Расходы на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества» отражается величина целевых средств, использованных на приобретение необоротных активов некоммерческой организации, на которую увеличилась, например, статья «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» бухгалтерского баланса.

Иные расходы некоммерческой организации в зависимости от существенности отражаются в виде отдельных статей отчета либо включаются в статью «Прочие» (например, по оплате аудиторских услуг, публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческой организации, затраты по полученным займам и кредитам и другие).

По отдельной статье в случае существенности отражается чистый убыток за отчетный год, уменьшающий источники целевого финансирования отчетного года, предназначенные некоммерческой организацией для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям. В случае несущественности указанный убыток отражается по статье «Прочие».

Остатки средств по статьям на начало и конец отчетного года должны равняться статье «Целевые средства» соответствующих графов раздела III «Целевое финансирование» бухгалтерского баланса.

В соответствии с примечанием 7 к бухгалтерскому балансу, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н (приложение № 1), вычитаемый или отрицательный показатель в бухгалтерской (финансовой) отчетности показывается в круглых скобках.

Исходя из приказа Минфина России № 66н и ПБУ 4/99, некоммерческая организация в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств должна раскрывать следующие дополнительные данные: о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов, основных средств (включая арендованные), финансовых вложений, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей, о событиях после отчетной даты, о прекращенных операциях, о связанных сторонах, о государственной помощи.

При этом исходя из ПБУ 1/2008, некоммерческой организацией для раскрытия информации о событиях после отчетной даты, о прекращенных операциях, о связанных сторонах, о государственной помощи могут применяться соответственно ПБУ 7/98, ПБУ 16/02, ПБУ 11/2008.

В соответствии с ПБУ 4/99, если при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, исходя из правил этого Положения, организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую (финансовую) отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Например, некоммерческая организация, сформировавшая несколько целевых капиталов, и обязанная в соответствии с законодательством Российской Федерации вести обособленный бухгалтерский учет всех операций, связанных с получением денежных средств на формирование целевых капиталов, передачей денежных средств, составляющих целевые капиталы, в доверительное управление управляющей компании, а также с использованием, распределением доходов от целевых капиталов, по каждому целевому капиталу отдельно, раскрывает соответствующую информацию в отдельном отчете о формировании и использовании целевого капитала. Некоммерческая организация, обязанная в целях контроля за формированием фонда капитального ремонта представлять в орган государственного жилищного надзора в порядке и в сроки, установленные Жилищным кодексом РФ, сведения о поступлении взносов на капитальный ремонт от собственников помещений в многоквартирном доме, о размере остатка средств на специальном счете, раскрывает соответствующую информацию в отдельном отчете о формировании и использовании фонда капитального ремонта.

Отчет о целевом использовании средств

120

Формы бухгалтерской отчетности

Код*	Наименование строки	Счета бухгалтерского учета, используемые при заполнении строки, указанной в гр. 1	Пояснения
1	2	3	4
6100	Остаток средств на начало отчетного года	86	По этой строке показывается сальдо по счету 86 на начало года
6210	Поступило средств Вступительные взносы	86	По этой строке отражаются данные о поступлении вступительных взносов
6215	Членские взносы	86	По этой строке отражаются данные о поступлении членских взносов
6220	Целевые взносы	86	По этой строке отражаются данные о поступлении целевых взносов
6230	Добровольные имущественные взносы и пожертвования	86	По этой строке отражаются данные о поступлении добровольных взносов и пожертвований
6240	Прибыль от приносящей доход деятельности	99	По этой строке отражаются данные о прибыли от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности организации
6250	Прочие	76, 83, 84, 86	По этой строке отражаются данные о поступлении средств из иных источников в течение отчетного года (кроме указанных в строках 6210–6240). В случае если сумма, отраженная по этой строке отчета, является существенной, следует дать ее более подробную расшифровку по дополнительно вписываемым строкам
6200	Всего поступило средств		По этой строке показывается сумма строк 6210, 6220, 6230, 6240, 6250
6310	Использовано средств Расходы на целевые мероприятия	86	По этой строке отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на целевые мероприятия: – социальную и благотворительную помощь; – проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.; – иные мероприятия. Строки 6310–6313 заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью общественной организации (объединения) (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и списанных на уменьшение целевых поступлений (дебет счета 86 «Целевое финансирование»)

Отчет о целевом использовании средств. Продолжение

1	2	3	4
6311	в том числе: социальная и благотворительная помощь	86	По этой строке отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на социальную и благотворительную помощь
6312	проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	86	По строке 6312 отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.
6313	иные мероприятия	86	По этой строке отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на иные целевые мероприятия (не указанные по строкам 6311–6312). В случае если суммы, отраженные по строке 6313, являются существенными, следует дать их более подробную расшифровку по вписываемым строкам
6320	Расходы на содержание аппарата управления	86	По этой строке отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на содержание аппарата управления. Строки 6320–6326 заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью общественной организации (объединения) (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и списанных на уменьшение целевых поступлений (дебет счета 86 «Целевое финансирование»)
6321	в том числе: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)	86 или 70, 69	По этой строке отражаются расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления), в течение отчетного года
6322	выплаты, не связанные с оплатой труда	86	По этой строке отражаются данные о выплатах, не связанных с оплатой труда, в течение отчетного года
6323	расходы на служебные командировки и деловые поездки	86 или 71	По этой строке отражаются данные о расходах на командировки в течение отчетного года
6324	содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	86	По этой строке отражаются данные о расходах на содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта) в течение отчетного года
6325	ремонт основных средств и иного имущества	86	По этой строке отражаются данные о расходах на ремонт основных средств и иного имущества в течение отчетного года

121

1	2	3	4
6326 прочие**		86	По этой строке отражаются данные об иных расходах имеющихся средств на содержание аппарата управления (не указанные по строкам 6321–6325) в течение отчетного года. В случае если сумма, отраженная по строке 6326 отчета, является существенной, следует дать ее более подробную расшифровку по дополнительно вписываемым строкам
6330 Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	86 или 08, 10		По этой строке отражаются данные о расходах имеющих средств в течение отчетного года на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества. Эта строка заполняется на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью общественной организации (объединения) (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общезаяственные расходы» и др.) и списанных на уменьшение целевых поступлений (дебет счета 86 «Целевое финансирование»)
6350 Прочие**		86	По этой строке отражаются данные о расходах имеющих средств в течение отчетного года на прочие цели (не указанные по строкам 6310–6330). В случае если сумма по строке 6350 отчета является существенной, следует дать ее более подробную расшифровку по вписываемым строкам
6300	Всего использовано средств		По этой строке отражается сумма строк 6310, 6320, 6330 и 6350
6400	Остаток средств на конец отчетного года	86	По этой строке отражается остаток целевых средств на конец отчетного года. В случае превышения произведенных расходов над поступившими целевыми средствами указанная разность отражается по данной строке со знаком «минус» и приводятся соответствующие пояснения

* Приводится согласно п. 5 Приказа № 66н в соответствии с приложением № 4 к Приказу № 66н.

** См. также пояснения по порядку заполнения строк «прочие» на с. 56.

4

ИНФОРМАЦИЯ, СОПУТСТВУЮЩАЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В силу ч. 1 ст. 30 Федерального закона № 402-ФЗ продолжает применяться раздел VIII ПБУ 4/99. Предусмотренная этим разделом информация уже не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, а просто рассматривается как информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности. Можно формировать данную информацию, как и прежде, в пояснительной записке, а можно составить несколько отдельных документов с самостоятельными названиями (например, «Информация об изменениях учетной политики», «Информация о финансовых вложениях» и т.п.). Для простоты изложения автор далее по тексту весь объем информация, сопутствующей бухгалтерской отчетности, объединяет в пояснительной записке.

Согласно п. 39 ПБУ 4/99 организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация. Как правило, такая информация не связана с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах (отчета о целевом использовании средств). Указанная информация включается, как правило, в состав годового отчета организации или иных аналогичных документов.

Из представления информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, должно быть ясно, что она не входит в состав бухгалтерской отчетности. Для этого: в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, сопровождающую ее; из наименования такой информации у пользователя не должно создаться ошибочное впечатление, что она является частью бухгалтерской отчетности; такая информация должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Как правило, сопутствующая информация прилагается к годовому отчету. Но в случае необходимости раскрытия дополнительной информации для внутренних или внешних пользователей можно подготовить ее и к промежуточной отчетности.

Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется, что представленных данных недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация должна включать в бухгалтерскую отчетность соответствующие дополнительные показатели и пояснения (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, далее — ПБУ 4/99).

В сопутствующей информации к бухгалтерской отчетности должна быть приведена информация о данных, требование о раскрытии которых определено в п. 27 ПБУ 4/99, а также в других положениях по бухгалтерскому учету. Имеются в виду данные, не нашедшие отражения в формах бухгалтерской отчетности, в том числе:

- об изменениях учетной политики организации;
 - о материально-производственных запасах;
 - об основных средствах;
 - о доходах и расходах организации;
 - о событиях после отчетной даты;
 - об условных активах и обязательствах;
 - по связанным сторонам;
 - по отчетным сегментам
- и др.

В сопутствующей информации следует привести краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансо-

вые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли, т.е. соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

Кроме того, в сопутствующей информации необходимо раскрыть данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах отражаются прочие активы, пассивы, кредиторы, дебиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков в случае, если их показатели существенны в общей сумме итогов, отраженных в типовых формах бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

При раскрытии основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, научно-технического уровня продукции и т.п. При этом информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками, графиками, диаграммами и пр.

Рекомендуется определять взаимосвязи основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины (т.е. приводить в пояснительной записке результаты анализа хозяйственной деятельности).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) суммы штрафных санкций за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продук-

ции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

В случае необходимости в сопутствующей информации можно привести принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.).

Раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежит любая существенная информация о забалансовых статьях, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения ее стоимостной оценки, но и характера ее взаимосвязи с существенными показателями, раскрываемыми в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках (письмо Минфина России от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011).

Кроме того, организация, имеющая дочерние и зависимые общества, в сопутствующей информации должна дать сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и виде деятельности. Соответствующие данные рекомендуется включать в пояснительную записку в виде отдельных разделов. Рассмотрим порядок составления каждого из таких разделов более подробно.

4.1. Общая (вводная) часть

В соответствии с п. 31 ПБУ 4/99 в сопутствующей информации к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах следует указывать (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет):

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

В соответствии с п. 25 ПБУ 4/99 в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99. При этом все существенные отступления должны быть раскрыты с указанием их причин, а также влияния, которое данные отступления оказали на понимание финансового состояния организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Для этого организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности. Следует отметить, что в действительности такие отступления возможны лишь в исключительных случаях (например, при национализации имущества), поэтому на практике не допускаются большинством организаций.

4.2. Информация об изменениях учетной политики организации

При изменении вступительного баланса на начало года в пояснительной записке излагаются причины изменений. В ней должны быть раскрыты избранные при формировании учетной политики (отличные от предыдущего года) способы ведения бухгалтерского учета. Подлежат обособленному раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка последствий их в стоимостном выражении.

В соответствии с п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее – ПБУ 1/2008), организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

В аналогичном порядке раскрывается информация об учетной политике для целей налогообложения. Подробно все вопросы, связан-

ные с формированием учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, рассмотрены в книге Г.Ю. Касьяновой «Учетная политика: бухгалтерская и налоговая». — М.: АБАК (условия приобретения по издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru).

Некоммерческая организация раскрывает информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде, а также изменений в учетной политике применительно к форме таблицы 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» отчета об изменениях капитала, форма которого утверждена приказом Минфина России № 66н (приложение № 2 — см. с. 95). При этом вместо показателей «Капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» указанной таблицы некоммерческая организация включает соответственно показатели «Целевое финансирование» и «Целевые средства».

Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы, может:

- отражать в бухгалтерской (финансовой) отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно;

- исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности за этот год, без ретроспективного пересчета с включением прибыли или убытка, возникших в результате исправления указанной ошибки, в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

4.3. Оценка финансового состояния

В пояснительной записке следует привести информацию о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности).

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, при оценке финансового состояния (как на долгосрочную перспективу, так и на краткосрочную) может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов их роста; уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

4.4. Информация о доходах и расходах

В сопутствующей информации следует привести краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации, то есть соответствующую финансовую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

В этом разделе необходимо привести данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и оказывающих существенное влияние на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли.

Особенности раскрытия информации о доходах и расходах НКО

Информация о доходах и расходах, раскрываемая в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств, в зависимости от количества показателей может быть представлена в виде пояснений либо в виде отдельного отчета.

Негосударственная образовательная организация, взимающая плату за образовательные услуги и осуществляющая приносящую доход деятельность в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», информацию о полученных доходах и расходах раскрывает в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В составе информации о доходах и расходах отражаются причитающиеся (полученные) некоммерческой организации доходы от предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование объектов недвижимости, доходы от продажи активов, иные доходы, связанные с приносящей доход деятельностью и иной уставной деятельностью.

Исходя из ПБУ 9/99, доходы в виде процентов за использование банком денежных средств, находящихся на специальном счете организации в этом банке, некоммерческая организация, формирующая в соответствии с Жилищным кодексом РФ фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме, раскрывает в составе указанной информации обособленно.

Некоммерческая организация, формирующая целевой капитал, раскрывает доходы от использования имущества, составляющего целевой капитал и размещаемого некоммерческой организацией самостоятельно и через доверительных управляющих, признаваемые и учитываемые в порядке, установленном ПБУ 9/99, для признания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности прочих доходов.

В случае существенности указанные доходы раскрываются в составе информации о доходах и расходах обособленно.

Расходы по оплате услуг и (или) работ по капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме, а также связанные с уплатой процентов за пользование кредитами, займами, оплатой расходов на получение гарантий и поручительств по таким кредитам, займам со специального счета организации, формирующей в соответствии с Жилищным кодексом РФ фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме, раскрываются в составе указанной информации обособленно.

В составе информации о доходах и расходах некоммерческой организацией раскрываются расходы, связанные с доверительным управ-

лением имуществом, составляющим целевой капитал, и вознаграждение управляющей компании, осуществляемые за счет доходов от целевого капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности: возмещение необходимых расходов, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, включая расходы управляющей компании на ежегодный обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые связаны с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал; вознаграждение управляющей компании.

В случае существенности указанные расходы раскрываются в информации о доходах и расходах обособленно.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается некоммерческой организацией заключительными оборотами декабря в кредит счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» и отражается в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств по статье «Прибыль от приносящей доход деятельности». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» с отражением в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств в составе использованных средств по статье «Прочие» с выделением в случае существенности обособленной статьи «Убытки от деятельности организации».

Раскрытие в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

С целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности

и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения в отношении вознаграждений руководящего состава.

Информация о вознаграждениях руководящего состава раскрывается применительно к порядку, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) – читайте о нем на с. 244. В частности, в составе этой информации приводятся сведения о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу. Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

Информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, раскрывается в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:

- краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала);

- долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты:

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);

- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;

- иные долгосрочные вознаграждения.

В составе информации о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, и по каждому из перечисленных выше видов выплат организацией раскрывается также дополнительная информация:

- о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

- о среднемсячном размере оплаты труда работников организации и его соотношении со среднемсячной оплатой труда основного управленческого персонала;

- о соотношении в уровнях оплаты труда 10% работников с наиболее низкой оплатой труда и 10% с самой высокой и о соотношении среднемсячной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

- о доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

- о сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений.

С целью повышения прозрачности использования средств государственной поддержки, получаемых государственными корпорациями, федеральными государственными унитарными предприятиями, открытыми акционерными обществами с преобладающим государственным участием, в составе информации о вознаграждениях руководящего состава раскрываются сведения о величине бюджетных средств, выделенных и использованных на расходы текущего характера, в том числе на оплату труда, с выделением расходов на оплату труда и вознаграждений основного управленческого персонала.

Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией.

Информация о вознаграждениях руководящего состава включается в пояснения к бухгалтерской отчетности.

4.5. Информация об основных средствах

В данном разделе следует отразить принятые в организации способы ведения учета основных средств и информацию об их отдельных группах, составляющих существенную долю в общем объеме основных средств. В состав данных об основных средствах может входить следующая информация:

- стоимость основных средств по группам;
- доля активной части основных средств;
- коэффициенты износа, обновления, выбытия и т.п.;
- другие существенные показатели.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

При организации аналитического учета затрат в объекты, связанные с инновациями, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, организация учитывает их на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» обособленно.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

При анализе изменения указанных показателей при восстановлении объектов основных средств следует проверять увеличение оставшегося срока полезного использования объекта основных средств.

Начисленная в бухгалтерском учете сумма амортизации основных средств является, как правило, основой для расчета большинства показателей, характеризующих степень устаревания основных средств, сокращение производственного потенциала организации и др. В связи с этим выбор организацией способа амортизации основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 должен отражать ожидаемую схему потребления экономических выгод от использования актива.

В бухгалтерской отчетности организации, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, при раскрытии информации:

— о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам дополнительно раскрывается информация о движении основных средств, связанных с инновациями (машин и оборудования, в том числе специального, например, для нанотехнологий);

— об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету в результате достройки, дооборудования, реконструкции дополнительно раскрывается информация о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии такого решения при составлении бухгалтерской отчетности данные о стоимости переоцененных основных средств отражаются по состоянию на 31 декабря отчетного года, на конец которого проведена переоценка.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. При этом сравнительные данные за период (периоды), предшествующий (предшествующие) отчетному, не изменяются.

4.6. Информация об инновациях и модернизации производства

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства осуществляется применительно к требованиям нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, регулирующих формирование и раскрытие информации: о затратах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, с приобретением (созданием) нематериальных активов (новых технологий, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей и др.); о затратах на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств; о затратах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества, изменением дизайна и других

эксплуатационных свойств продукции, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса; об источниках средств на инновации и модернизацию производства. Вместе с тем в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в части инноваций и модернизации производства в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрывается необходимая информация с учетом ее существенности.

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и нематериальные активы

Формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о затратах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, организацией осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 не применяются к незаконченным и не оформленным в установленном законодательством порядке научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам. В связи с этим в целях формирования информации о незаконченных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах необходимо иметь в виду следующее.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из указанного и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные

положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Исходя из этого, ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 могут применяться к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в части определения состава затрат, включаемых впоследствии в стоимость формируемого актива.

Вместе с тем, поскольку ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 не определяют момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива, являющегося результатом научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – результаты исследований и разработок) или нематериальных активов, то, исходя из Международных стандартов финансовой отчетности, в частности, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», понесенные организацией расходы на получение новых знаний, поиск, оценку и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний, на поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг, на формулирование, проектирование, оценку и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам целесообразно признавать в момент их осуществления и не включать в стоимость актива.

Для определения момента начала включения затрат в стоимость актива организация руководствуется признаками, свидетельствующими о вероятности получения экономической выгоды от результатов работы. Такими признаками, в частности, могут быть: техническая осуществимость и намерение завершения создания актива; возможность использовать результаты работ для производственных и (или) управленческих нужд организации или продажи актива; возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок и нематериального актива, либо полезность этих активов для внутренних целей; наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и использования актива; возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки.

Затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не включенные в стоимость актива, учитываются в соответствии с ПБУ 10/99, в качестве расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

В случае если затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в предшествовавшие отчетные периоды были признаны расходами текущего периода, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующие отчетные периоды. Исключением являются случаи, когда организация допустила ошибку, определяемую и подлежащую исправлению в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010.

При признании в качестве нематериальных активов затрат, понесенных в связи с формированием положительной репутации (привлекательного имиджа) производимой продукции, товаров, работ, услуг (торговые марки, знаки, названия периодических изданий, флаговые заголовки и т.п.), необходимо принимать во внимание, что условию признания нематериального актива ПБУ 14/2007 в части способности объекта приносить организации экономические выгоды в будущем может удовлетворять их приобретение (покупка), но не понесенные затраты на их самостоятельное создание.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, результаты исследований и разработок, используемые для производственных либо управленческих нужд организации, и принятые к учету нематериальные активы учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

Исходя из требований ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 в бухгалтерской отчетности указанные активы раскрываются в составе внеоборотных активов также обособленно.

В целях раскрытия в бухгалтерской отчетности организации необходимой информации об инновациях и модернизации производства целесообразно при организации аналитического учета обособленно учитывать вложения во внеоборотные активы инновационного характера.

В бухгалтерской отчетности организации, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, при раскрытии информации о сумме затрат по незаконченным и неоформленным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам раскрывается информация о затратах, связанных с инновациями и модернизацией производства, в частности, с нанотехнологиями, с повышением энергоэффективности производства, с экологическими новациями и др.

При признании затрат организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в качестве активов в бухгалтерском балансе по группам статей «Результаты исследо-

ваний и разработок» или «Нематериальные активы» производится проверка их на соответствие условиям признания активов, установленных соответственно ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007.

Обратите внимание на следующие различия в учете активов, признанных в качестве результатов исследований и разработок или как нематериальные активы:

- в части определения сроков полезного использования. ПБУ 14/2007 не установлены временные ограничения при определении организацией срока полезного использования нематериального актива (при возможности его установления). ПБУ 17/02 установлено, что определяемый организацией ожидаемый срок использования полученных результатов, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), не может превышать 5 лет;

- в способах начисления амортизации. ПБУ 14/2007, предусматривает начисление амортизации одним из трех способов (линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)). ПБУ 17/02 установлено списание стоимости по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе одним из следующих способов: линейный способ; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

ПБУ 17/2002 не регулирует некоторые вопросы учета результатов исследований и разработок, а именно: последующая оценка, обесценение и пересмотр сроков полезного использования.

Принимая во внимание указанную выше норму ПБУ 1/2008, организация при формировании учетной политики по учету результатов исследований и разработок при решении вопросов последующей оценки их, обесценения и пересмотра сроков полезного использования вправе руководствоваться аналогичными нормами ПБУ 14/2007.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации: о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией, а также приобретенных организацией новых технологиях (технических достижений, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей); о сумме затрат, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности, обособленно раскрывается информация о расходах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

Если организация направляет средства нераспределенной прибыли на инновации и модернизацию производства, информация об использовании таких средств может формироваться в аналитическом учете к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, в целях раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об инновациях и модернизации производства организация может ввести в свой рабочий план счетов бухгалтерского учета дополнительные субсчета, предназначенные для обобщения информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения соответствующих мероприятий, связанных с инновациями и модернизацией производства, и еще не использованные, могут разделяться.

Установленные положениями по бухгалтерскому учету правила признания затрат, в том числе понесенных в связи с инновациями и модернизацией производства, применяются в общем порядке вне зависимости от решений собственников организации о выделении определенных средств на эти цели.

Раскрытие в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи на инновации и модернизацию производства, предоставляемой организациям по законодательству Российской Федерации, регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Исходя из этого Положения на основе аналитического учета средств государственной помощи в бухгалтерской отчетности организации раскрывается дополнительная информация о видах государственной помощи, полученной на инновации и модернизацию производства.

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы, связанные с получением организацией бюджетного и внебюджетного финансирования на инновации и модернизацию производства, учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).

При привлечении на инновации и модернизацию производства займов и кредитов аналитический учет по счетам бухгалтерского учета по расчетам по краткосрочным и по долгосрочным кредитам и займам организуется обособленно по видам кредитов и займов.

В составе информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных

средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам, раскрываемой в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), дополнительно раскрывается информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в стоимость инвестиционного актива при выполнении условий, установленных ПБУ 15/2008.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах, связанных с получением займов и кредитов на приобретение (создание) инвестиционных активов в рамках проектов, связанных с инновациями и модернизацией производства.

В случае хранения денежных средств, выделенных на инновации и модернизацию производства, на специальном счете (специальных счетах) в банке для бухгалтерского учета этих средств используется счет 55 «Специальные счета в банках». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций построение аналитического учета по этому счету должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств, выделенных на инновации и модернизацию производства.

Направление денежных средств на инновации и модернизацию производства раскрывается в отчете о движении денежных средств как движение денежных средств по инвестиционной деятельности или текущей деятельности в зависимости от того, приводит ли это к созданию внеоборотного актива.

Прочая информация об инновациях и модернизации производства

Наряду с приведенным выше показателями, характеризующими инновации и модернизацию производства организации, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в случае существенности раскрывается информация о полученных и/или оказанных услугах, связанных с инновациями (предоставление технической помощи, консультаций, инжиниринговые услуги, обучение персонала, услуги по внедрению новых методов управления, маркетинговые услуги по исследованию потенциального рынка сбыта иннова-

ционной продукции и т.п.), об исключительных (особых) условиях продажи инновационной продукции и т.д.

Кроме того, описываются факторы, препятствующие осуществлению инноваций и модернизации производства, а именно: недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инновационных проектов, отсутствие потенциальных и реальных рынков сбыта, неопределенность получения экономических выгод, отсутствие квалифицированного персонала и т.п.

Раскрытию подлежит также иная существенная информация об инновациях и модернизации производства, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения величины характеризующих ее стоимостных показателей, но и ее характера, в том числе взаимосвязи с другими показателями, раскрываемыми в бухгалтерской отчетности.

4.7. Информация о материально-производственных запасах

Напоминаем читателям, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 19.07.2001 № 44н, в состав материально-производственных запасов включаются сырье, материалы, хозяйственный инвентарь со сроком службы менее одного года, товары и готовая продукция.

В данном разделе следует отразить принятые в организации способы ведения учета материально-производственных запасов и информацию об их отдельных группах, составляющих существенную долю в общем объеме материально-производственных запасов.

В состав данных о материально-производственных запасах может входить следующая информация:

- стоимость основных видов материально-производственных запасов;
- информация о материально-производственных запасах с истекающим сроком годности;
- информация о сверхнормативных остатках материально-производственных запасов;
- информация о существенных фактах выявленных потерь, возникших в результате хищения и порчи материально-производственных запасов;
- другие существенные показатели.

4.8. Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами

Если организация передала в залог имущество, то в отношении такого имущества раскрываются: факт передачи имущества; вид переданного имущества; установленные ограничения использования переданного имущества; возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается также его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе.

Если произвести достоверную оценку имущества, переданного в залог, на отчетную дату не представляется возможным, то информация об этом раскрывается обособленно с указанием условий определения залоговой суммы. Примером такой ситуации является передача в залог имущества, состав и оценка которого могут быть определены только в момент неисполнения условий залога и возникновения права у залогодержателя предъявить залоговые требования (например, величина залога определяется в процентах от суммы будущей выручки организации-залогодателя).

Информация об активах, являющихся предметом залоговых отношений в силу закона (например, признанные в бухгалтерском балансе организации-покупателя активы, не оплаченные на отчетную дату), раскрывается обособленно.

В составе информации о полученных организацией-кредитором (заимодавцем) обеспечения в форме поручительств третьих лиц раскрывается информация: о видах активов (дебиторская задолженность и др.), по которым получены поручительства; об организациях-поручителях (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации).

Не рассматриваются в качестве полученных обеспечений поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация о полученных организацией-кредитором (заимодавцем) обеспечения в форме поручительств третьих лиц должна формироваться с учетом результатов анализа и оценки финансовой надежности поручителя.

Если организация получила в залог имущество, то в отношении такого имущества раскрывается: факт получения имущества; стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации; вид полученного имущества; договорная стоимость полученного имущества; права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

В составе информации об имуществе, полученном в залог, раскрывается (если возможно) также его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с МСФО.

В составе информации о справедливой стоимости предмета залога организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждому предмету залога или по однородным группам указанных предметов.

Если справедливая стоимость предмета залога организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин.

4.9. Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами

Если организация выдала обеспечения под собственные обязательства, то по каждому такому обеспечению раскрывается информация: о характере обязательств, под которые выдано обеспечение; об организациях, по обязательствам перед которыми выданы обеспечения (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации); о суммах выданных обеспечений. Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных рисках неисполнения обязательств, в т.ч. возможных суммах штрафов, пени, неустоек.

Если стоимость выданного в качестве обеспечения актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе, превышает величину обязательства, которое им обеспечивается, то величина такого превышения раскрывается обособленно.

Не рассматриваются в качестве обеспечений под собственные обязательства, выданные отчитывающейся организацией (письмо Минфина России от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011):

- векселя организации, выданные третьим лицам, в связи с приобретением активов, выполнением работ, оказанием услуг или привлечением кредитных (заемных) средств;
- выданные кредиторам организации поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация об условных обязательствах организации

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об условных обязательствах организации осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активи-

вы» (ПБУ 8/2010), утвержденным приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (читайте о порядке его применения на с. 223).

При отражении соответствующей информации в составе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с письмом Минфина России от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 необходимо учитывать следующие особенности:

– в отношении обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций, раскрывается информация: о характере обязательств, по которым выданы поручительства; об организациях, по обязательствам которых выданы поручительства (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации); о сроках действия и суммах поручительств;

– информация об оценке возможных обязательств организации, которые по условиям договора возникнут у нее в случае неисполнения должником обеспечиваемого обязательства перед кредитором (включая оценку величины процентов, сумм возмещения судебных издержек по взысканию долга и других возможных убытков кредитора), раскрывается обособленно;

– если по состоянию на отчетную дату организацией выданы собственные векселя, по которым встречные обязательства контрагентом не исполнены (не получены денежные средства, товары, работы, услуги), раскрывается информация о сумме таких обязательств.

4.10. Информация о рисках хозяйственной деятельности организации

В процессе хозяйственной деятельности организация подвергается влиянию отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов (существенных условий, событий, обстоятельств, действий). В связи с этим возникают различные риски, способные существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Большинство рисков хозяйственной деятельности организации с большой вероятностью имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на подготавливаемую организацией бухгалтерскую отчетность.

Общие требования к раскрытию информации о рисках

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах организации

осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. При этом в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99, если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрываются показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (далее – риски). Раскрытие указанной информации является одной из составляющих системы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни организации.

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные, др. По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как: подверженность организации рискам и причинах их возникновения; концентрация риска (описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (контрагенты, регионы, валюта расчетов и платежей, др.)); механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т.п.); изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

При раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации целесообразно учитывать требования Международных стандартов финансовой отчетности.

Раскрытие информации о финансовых рисках

Информация о финансовых рисках представляется с подразделением на следующие группы таких рисков: рыночные риски, кредитные риски, риски ликвидности.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, в частности, цен и ценовых индексов (на товары, работы, услуги, ценные бумаги, драгоценные металлы, др.), процентных ставок, курсов иностранных валют. Организация анализирует свою чувствительность к каждому виду рыночных рисков, которым она подвержена

на отчетную дату, с отражением эффекта, который оказали бы на прибыль (убытки) и капитал организации изменения соответствующей переменной, от которой зависит уровень риска. Обособленно анализируются риски, связанные с переданными активами (например, по сделкам РЕПО, по опционам, выписанным или купленным на переданные активы, по переданным векселям, по которым у организации имеется солидарная ответственность). Обособленно раскрывается также информация о хеджировании указанных рисков.

Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств по предоставленным им заемным средствам (в том числе в форме покупки облигаций, векселей, предоставлении отсрочки и рассрочки оплаты за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги). В частности, раскрывается информация о сомнительной (в том числе просроченной) дебиторской задолженности, об обесценившихся предоставленных займах, о приведенной стоимости долговых финансовых вложений и дебиторской задолженности на отчетную дату и об их справедливой стоимости, если она отличается от приведенной стоимости и практически определима. Раскрывается также информация о положении дебитора — его дееспособности (для заемщиков — физических лиц), правоспособности, деловой репутации, наличии или отсутствии полученного обеспечения, финансовом состоянии дебитора на отчетную дату (даты), его способность получать доходы в будущем, возможностях привлечения дополнительного финансирования, о суммах выданных поручительств (с учетом финансового положения лица, за которое поручилась организация, вероятности неисполнения или ненадлежащего исполнения должником обеспеченного поручительством организации обязательства). Обособленно приводится максимальный размер потенциального кредитного риска и методика его определения.

Риск ликвидности связан с возможностями организации своевременно и в полном объеме погасить имеющиеся на отчетную дату финансовые обязательства: кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность заимодавцам по полученным кредитам и займам (в т.ч. в форме облигаций, векселей), др. Финансовые обязательства анализируются по срокам погашения относительно отчетной даты в соответствии с условиями получения (заключенными договорами, условиями размещения облигаций, условиями выпуска векселей). Например, могут выделяться следующие временные интервалы: не более одного месяца, от одного месяца до трех месяцев, от трех месяцев до одного года, от одного года до трех лет, свыше

трех лет. При этом, если у контрагента имеется право выбора срока оплаты, обязательство включается во временной интервал исходя из наиболее ранней даты, на которую у организации может быть истребован платеж. Например, финансовое обязательство, которое организация должна погасить по первому требованию, включается в самый ранний временной интервал.

Приводится информация о приведенной стоимости финансовых обязательств, об их справедливой стоимости, если она отличается от приведенной стоимости и практически определима, на отчетную дату. Раскрывается информация о выданных обеспечениях, каких-либо имеющихся ограничениях по использованию в запланированных целях неоплаченных активов. В случае, если существует риск начала процедуры банкротства или ликвидации организации, то он раскрывается в данной группе рисков.

Раскрытие информации о других видах рисков

Правовые риски связаны с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства, др. Информация об этих рисках раскрывается отдельно для внутреннего и внешнего рынков.

Страновые и региональные риски связаны с политической и экономической ситуацией, географическими особенностями в стране (странах) и регионе (регионах), в которых организация осуществляет обычную деятельность и (или) зарегистрирована в качестве налогоплательщика. Описываются риски, связанные с возможными военными конфликтами, введением чрезвычайного положения и забастовками, повышенной опасностью стихийных бедствий, возможным прекращением или перебоями в транспортном сообщении и т.п.

Репутационный риск связан с уменьшением числа заказчиков (клиентов) организации вследствие негативного представления о качестве реализуемой ею продукции, работ, услуг, соблюдении сроков поставок продукции, выполнения работ, оказания услуг, участии в ценовом сговоре и т.п.

Информация о других видах потенциально существенных рисков подлежит обособленному раскрытию. Например, информация о рисках, обусловленных деятельностью связанных сторон организации, возможностью истечения сроков действия значимых для организации патентов, лицензий.

Дополнительные показатели и пояснения

Дополнительные показатели и пояснения о рисках подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности, прежде всего, организаций, публикующих эту отчетность.

Дополнительные показатели и пояснения о рисках приводятся организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Дополнительные показатели и пояснения о рисках могут быть оформлены в виде отдельного раздела пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах либо путем включения их в пояснения к соответствующим показателям бухгалтерской отчетности об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках организации (в том числе в пояснениях о забалансовых статьях, финансовых вложениях).

Если организация формирует отдельный отчет о рисках, содержащий приведенную в настоящем документе информацию, то вместо указанных дополнительных показателей и пояснений организация может привести в бухгалтерской отчетности ссылку на такой отчет при условии его доступности для ознакомления всеми пользователями бухгалтерской отчетности.

4.11. Информация о финансовых вложениях

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации осуществляется в соответствии с ПБУ 19/02. При этом в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения. Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации по осуществлению финансовых вложений в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрываются следующие дополнительные показатели и пояснения (в случае их существенности) – см. также письмо Минфина России от 21.12.2009 № ПЗ-4/2009.

Согласно пунктам 7 и 8 ПБУ 3/2006 на отчетную дату организацией должен производиться пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости ценных бумаг (за исключением акций), банковских вкладов по курсу, действующему на эту отчетную дату.

При раскрытии организацией информации о наличии и движении указанных финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету

о финансовых результатах изменение рублевого эквивалента выраженной в иностранной валюте первоначальной стоимости указанных финансовых вложений отражается в составе их первоначальной стоимости на конец периода (отчетную дату). Такие изменения не формируют накопленную корректировку стоимости указанных финансовых вложений.

Информация о структуре финансовых вложений организации

Структура финансовых вложений организации раскрывается с учетом следующей группировки их:

– по характеру финансовых вложений: долевые (вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; вклады в совместную деятельность и т.п.); долговые (предоставленные займы, полученные векселя, облигации, дебиторская задолженность, приобретенная по договорам уступки права требования и т.п.); комбинированные (например, конвертируемые облигации, акции с правом погашения в установленной сумме и срок);

– по форме: акции, облигации, векселя, прочие;

– по типу эмитента: государственные ценные бумаги, муниципальные ценные бумаги, корпоративные ценные бумаги, ценные бумаги иностранных эмитентов.

По долговым финансовым вложениям организации дополнительно раскрывается информация по:

– типам дебиторов (другие организации, работники организации, иные физические лица, пр.);

– по срокам погашения (краткосрочные (до 1 года), среднесрочные (от 1 года до 3-х лет), долгосрочные (свыше 3-х лет)).

Информация о депозитных вкладах в кредитных организациях раскрывается в разрезе кредитных организаций и сроков размещения вкладов. Отдельно раскрывается информация о суммах денежных эквивалентов организации, под которыми понимаются краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В качестве денежных эквивалентов могут рассматриваться, например, векселя Сбербанка России, используемые организациями при расчетах за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, со сроком погашения до трех месяцев.

По долговым финансовым вложениям организации в случае неисполнения обязательств заемщика по сумме основного долга, процентам и т.п.

раскрывается соответствующая информация, а также меры, принятые организацией для урегулирования такого неисполнения обязательств.

Если при предоставлении организацией займов либо по другим операциям с финансовыми вложениями организацией получено обеспечение, раскрывается соответствующая информация о таком обеспечении.

Информация о долговых финансовых вложениях, которые организация намерена удерживать до погашения и в отношении которых такое намерение отсутствует, раскрывается обособленно.

Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных финансовых рисках, связанных с финансовыми вложениями организации: рыночных рисках (валютных, процентных, ценовых), кредитных рисках. Данная информация обеспечивает представление о подверженности организации финансовым рискам, причинах их возникновения, механизмах управления ими (политику, применяемые процедуры и т.п.), методах, используемых для оценки рисков, показателях подверженности рискам и концентрации рисков.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, таких как цены и ценовые индексы, процентные ставки, курсы иностранных валют. Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) должником обязательств по финансовым вложениям. По кредитным рискам должна быть раскрыта информация о финансовом состоянии заемщика, о своевременности погашения займа и процентов по нему и т.д.

Обособленно раскрывается информация о финансовых вложениях в другие организации, являющиеся связанными сторонами организации. Связанные стороны организации определяются в соответствии с ПБУ 11/2008 (читайте об этом подробнее на с. 244).

Информация о последующей оценке финансовых вложений организации

В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном указанным ПБУ порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности организации на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцененному по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то раскрывается информация

о дате его последней оценки, возможных причинах прекращения котировок, величине обесценения и т.п.

Если по состоянию на 31 декабря отчетного года организатором торговли на рынке ценных бумаг не определяется текущая рыночная стоимость ценных бумаг, то, если возможно, раскрывается оценка ценных бумаг по справедливой стоимости, которая определяется организацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Аналогично определяется справедливая стоимость других финансовых вложений организации, не являющихся ценными бумагами.

В составе информации о справедливой стоимости финансовых вложений организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждой группе (классу) финансовых вложений организации.

Справедливая стоимость долговых финансовых вложений организации определяется расчетным способом как текущая дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, обусловленных этими финансовыми вложениями организации.

Если справедливая стоимость финансовых вложений организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин и, если возможно, указанием диапазона оценочных значений справедливой стоимости.

Информация о выбывших финансовых вложениях организации

При признании организацией выбытия финансовых вложений в соответствии с ПБУ 19/02 дополнительно раскрывается информация о:

- возможном дальнейшем участии организации в переданных активах (финансовых вложениях). Например, информация об опционе, выписанном или купленном на переданный актив, о переданных векселях, по которым у организации имеется солидарная ответственность;
- переданных активах с обязательством обратного выкупа (например, о сделках РЕПО).

Указанные дополнительные показатели и пояснения о финансовых вложениях организации приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Раскрытию подлежит также другая существенная информация о финансовых вложениях организации, необходимая для формирования полного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении.

Информация о производных финансовых инструментах

Если по состоянию на 31 декабря отчетного года организация является стороной срочной сделки (форвард, фьючерс, опцион, своп и т.п.), то она раскрывает информацию о финансовых инструментах этих сделок.

В отношении производных финансовых инструментов раскрывается следующая информация:

– цели операций с ними в хозяйственной политике организации (например, хеджирование рисков, перепродажа в краткосрочной перспективе, инвестиции);

– имеющиеся по ним по состоянию на отчетную дату права и обязанности. Информация о таких правах и обязанностях раскрывается с подразделением по срокам исполнения;

– условия сделок, не исполненных в срок;

– о базисных активах (предметах) производных финансовых инструментов (иностранной валюте, ценных бумагах, ином имуществе и имущественных правах, процентных ставках, кредитных ресурсах, индексах цен или процентных ставок, др.);

– справедливая стоимость их по состоянию на 31 декабря отчетного года;

– прибыли и убытки по ним, не признанные в годовой бухгалтерской отчетности организации.

Информация о производных финансовых инструментах, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, раскрывается обособленно.

Если производные финансовые инструменты используются организацией с целью хеджирования рисков, то раскрывается информация: об объектах хеджирования (рыночная, справедливая стоимость, денежные потоки, др.); производных финансовых инструментах, использованных в целях хеджирования; хеджируемых рисках; иная необходимая информация.

Кроме того, раскрывается оценка эффективности производных финансовых инструментов, примененных в целях хеджирования рисков. Такая оценка приводится в форме сверки прибылей и убытков по производному финансовому инструменту и соответствующему объекту хеджирования.

Информация о сделках с отсрочкой исполнения, заключенных с целью продажи или приобретения товаров, работ, услуг, раскрывается в бухгалтерской отчетности организации в общем порядке.

4.12. Информация об экологической деятельности организации

С целью повышения прозрачности и качества информации о деятельности организации в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие, в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения в отношении экологической деятельности организации (письмо Минфина России № ПЗ-7/2011).

В случае существенности указанная информация раскрывается в бухгалтерской отчетности организации применительно к требованиям нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, регулирующих вопросы раскрытия информации о капитальных вложениях и текущих расходах, источниках их покрытия, об активах и обязательствах организации. Напоминаем, что в соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 информация является существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности.

Капитальные вложения

К капитальным вложениям, связанным с экологической деятельностью организации, относятся затраты на:

– строительство сооружений по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата (газопылеулавливающих установок и устройств, предназначенных для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом их в атмосферу; автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха; установок по производству электроэнергии на базе альтернативных источников (ветровой и солнечной энергии, биогаза, термальных вод и др.);

– водоохранные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод;

– строительство установок по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления;

– строительство противоэрозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных, включая береговые, сооружений, на террасирование крутых склонов, на рекультивацию земель, на оборудование по контролю за загрязне-

нием почвы и подземных вод, на другие мероприятия по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод;

– возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия (экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди);

– мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды, направленные на сокращение или предотвращение воздействия радиоактивных веществ на окружающую среду, реабилитацию загрязненных территорий, обезвреживание и захоронение средне- и высокорadioактивных отходов и др.;

– проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, вложения организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При организации аналитического учета затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» целесообразно обособленно учитывать капитальные вложения в объекты, связанные с экологической деятельностью. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и проектно-изыскательских работ, прочие капитальные вложения, связанные с экологической деятельностью.

В бухгалтерской отчетности организации, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, приведенных в приложении 3 к приказу Минфина России от 22.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», дополнительно раскрывается информация:

– о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);

— о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

В связи с этим построение аналитического учета капитальных вложений должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией, по объектам, связанным с экологической деятельностью.

Текущие расходы

К текущим расходам, связанным с экологической деятельностью организации, относятся расходы на:

- содержание и эксплуатацию объектов основных средств, связанных с экологической деятельностью, и их ремонт;
- сырье, материалы, топливо и электроэнергию, используемые при эксплуатации объектов, связанных с экологической деятельностью;
- содержание персонала, обслуживающего объекты, связанные с экологической деятельностью;
- рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся сооружений и оборудования, связанных с экологической деятельностью;
- сбор, хранение (захоронение) и переработку (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами;
- организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования, управление экологической деятельностью в организации;
- текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся хозяйственной деятельности;
- обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект;
- осуществление платы за негативное воздействие на окружающую среду;
- прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата.

Расходы на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической деятельностью, подлежат включению в соответствующие статьи расходов по обычным видам деятельности (расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и др.). В зависимости от существенности расходов на содержание и эксплуатацию указанных объектов может выделяться статья «Экологические мероприятия» либо непосредственно в отчете о прибылях и убытках, либо в пояснениях к статье (статьям) отчета о финансовых результатах.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. Обособление в учете расходов, связанных с выплатами за сверхнормативные сбросы, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, обеспечивает получение необходимой информации для отражения в бухгалтерском учете постоянных разниц в соответствии с ПБУ 18/02.

Для обобщения информации о штрафах и выплатах по искам за нарушение природоохранного законодательства используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

С целью группировки расходов, связанных с экологической деятельностью, по их видам и месту возникновения организацией устанавливается порядок ведения аналитического учета текущих расходов исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т.д.).

Оценочные обязательства

ПБУ 8/2010 предусмотрено включение в стоимость актива величины оценочного обязательства при его признании.

В связи с этим первоначальная стоимость всех потенциально опасных для экологии основных средств при их приобретении, создании, реконструкции или модернизации должна включать признанную величину оценочного обязательства по восстановлению нарушенной экологической системы, отражающую наиболее достоверную денежную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству, по состоянию на отчетную дату (например, на возмещение зат-

рат, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении оценочного обязательства при демонтаже объекта основных средств и восстановлении природных ресурсов на занимаемом им участке).

При отсутствии оснований для включения величины оценочного обязательства, связанного с экологической деятельностью, в стоимость актива эта величина относится, исходя из ПБУ 8/2010, на расходы по обычным видам деятельности (например, расходы на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий) или на прочие расходы (например, обязательства по искам в возмещение ущерба, нанесенного окружающей среде).

Оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в бухгалтерской отчетности организацией раскрывается в случае существенности: величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода; сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде; увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты) с выделением информации, связанной с обязательствами по восстановлению нарушенной экологической системы.

Финансирование экологической деятельности

В случае принятия собственниками организации решения о направлении определенных средств в экологическую деятельность информация о резервировании и использовании соответствующих сумм в целях контроля выполнения указанного решения может формироваться в аналитическом учете к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. При этом организация может, исходя из указанной Инструкции, в рабочий план счетов бухгалтерского учета организации вводить соответствующие дополнительные субсчета.

Установленные соответствующими положениями по бухгалтерскому учету правила признания расходов, в том числе понесенных в связи с экологической деятельностью, применяются в общем порядке вне зависимости от решений собственников организации о выделении определенных средств на эти цели.

Раскрытие в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой организаци-

ям на экологическую деятельность (экологический контроль; сбор, удаление отходов и очистка сточных вод; охрана объектов растительного и животного мира и среды их обитания; прикладные научные исследования в области охраны окружающей среды; другие вопросы в области охраны окружающей среды), регулируется ПБУ 13/2000.

На основе организованного соответствующим образом аналитического учета в составе информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности в соответствии с указанным ПБУ 13/2000, организацией раскрывается дополнительная информация о видах государственной помощи, полученной на экологическую деятельность.

При привлечении на экологическую деятельность займов и кредитов аналитический учет по счетам бухгалтерского учета расчетов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам организуется обособленно по видам кредитов и займов на указанные цели.

В составе информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций, получении отсрочек и рассрочек оплаты от поставщиков), раскрываемой в соответствии с ПБУ 15/2008, дополнительно раскрывается информация о заемных средствах, полученных на осуществление экологической деятельности.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, связанного с экологической деятельностью, включаются в стоимость этого актива.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах в рамках проектов, связанных с экологической деятельностью.

В случае перечисления денежных средств, выделенных на экологическую деятельность, на специальные счета в банке для обособленного хранения, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по применению в бухгалтерском учете используется счет 55 «Специальные счета в банках».

Направление денежных средств на экологическую деятельность раскрывается в отчете о движении денежных средств как движение денежных средств по инвестиционной деятельности или текущей деятельности в зависимости от того, приводит ли это к созданию внеоборотного актива.

Прочая информация об экологической деятельности

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организацией может быть также раскрыта информация о факторах, препятствующих осуществлению экологической деятельности (недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инноваций, сложность оценки последствий загрязнения окружающей среды и т.п.).

Раскрывается иная существенная информация об экологической деятельности организации, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении.

При раскрытии информации об экологической деятельности организации в составе дополнительной информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, могут приводиться следующие сведения:

- перечень основных проводимых и планируемых организацией мероприятий и характеристика финансовых последствий для будущих периодов;

- данные, содержащиеся во внутренней отчетности организации, формирующей систему экологической информации.

4.13. Информация о забалансовых статьях

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются следующие дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях (в случае их существенности).

Информация об условных обязательствах организации

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об условных обязательствах организации осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).

В отношении обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций, раскрывается информация: о характере обязательств, по которым выданы поручительства; об организациях, по обязательствам которых выданы поручительства (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации); о сроках действия и суммах поручительств.

Информация об оценке возможных обязательств организации, которые по условиям договора возникнут у нее в случае неисполнения должником обеспечиваемого обязательства перед кредитором (включая оценку величины процентов, сумм возмещения судебных издержек по взысканию долга и других возможных убытков кредитора), раскрывается обособленно.

Если по состоянию на отчетную дату организацией выданы собственные векселя, по которым встречные обязательства контрагентом не исполнены (не получены денежные средства, товары, работы, услуги), раскрывается информация о сумме таких обязательств.

Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами

Если организация выдала обеспечения под собственные обязательства, то по каждому такому обеспечению раскрывается информация: о характере обязательств, под которые выдано обеспечение; об организациях, по обязательствам перед которыми выданы обеспечения (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации); о суммах выданных обеспечений. Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных рисках неисполнения обязательств, в том числе возможных суммах штрафов, пени, неустоек.

Если стоимость выданного в качестве обеспечения актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе, превышает величину обязательства, которое им обеспечивается, то величина такого превышения раскрывается обособленно.

Не рассматриваются в качестве обеспечений под собственные обязательства, выданные отчитывающейся организацией:

- векселя организации, выданные третьим лицам, в связи с приобретением активов, выполнением работ, оказанием услуг или привлечением кредитных (заемных) средств;
- выданные кредиторам организации поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами

Если организация передала в залог имущество, то в отношении такого имущества раскрываются: факт передачи имущества; вид переданного имущества; установленные ограничения использования переданного имущества; возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается также его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе.

Если произвести достоверную оценку имущества, переданного в залог, на отчетную дату не представляется возможным, то информация об этом раскрывается обособленно с указанием условий определения залоговой суммы. Примером такой ситуации является передача в залог имущества, состав и оценка которого могут быть определены только в момент неисполнения условий залога и возникновения права у залогодержателя предъявить залоговые требования (например, величина залога определяется в процентах от суммы будущей выручки организации – залогодателя).

Информация об активах, являющихся предметом залоговых отношений в силу закона (например, признанные в бухгалтерском балансе организации-покупателя активы, не оплаченные на отчетную дату), раскрывается обособленно.

В составе информации о полученных организацией – кредитором (заимодавцем) обеспечения в форме поручительств третьих лиц раскрывается информация: о видах активов (дебиторская задолженность и др.), по которым получены поручительства; об организациях – поручителях (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации).

Не рассматриваются в качестве полученных обеспечений поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация о полученных организацией – кредитором (заимодавцем) обеспечения в форме поручительств третьих лиц должна формироваться с учетом результатов анализа и оценки финансовой надежности поручителя.

Если организация получила в залог имущество, то в отношении такого имущества раскрывается: факт получения имущества; стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации; вид полученного имущества; договорная стоимость полученного имущества; права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

В составе информации об имуществе, полученном в залог, раскрывается (если возможно) также его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

В составе информации о справедливой стоимости предмета залога организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждому предмету залога или по однородным группам указанных предметов. Если справедливая стоимость предмета залога организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин.

В составе информации, связанной с денежными средствами и денежными эквивалентами, организация раскрывает показатели, характеризующие ее возможность привлечь дополнительные денежные средства, а также другую информацию в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011).

Информация об износе основных средств, которые не амортизируются

В соответствии с п. 17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется:

– по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.);

– по используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

– по объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации

о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в п. 19 ПБУ 6/01;

– по объектам жилищного фонда (за исключением объектов, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности). По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в п. 19 ПБУ 6/01.

Для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств предназначен счет 010 «Износ основных средств».

Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. Аналитический учет по счету 010 «Износ основных средств» ведется по каждому объекту. При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т.п.) сумма износа по ним списывается со счета 010 «Износ основных средств».

В случае существенности приведенных выше данных они должны найти свое отражение в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Кроме того, следует учесть, что с 2017 г. введен новый ОКОФ. В связи с этим производить пересчет износа или норм его начисления по основным средствам принятым на учет до 01.01.2017 не требуется. Однако по имуществу, принятому на баланс начиная с 01.01.2017, определение срока его полезного использования и установление норм начисления износа следует производить уже в соответствии с новым ОКОФ. В связи с этим износ по аналогичным объектам может оказаться начисленным по разным нормам. Таким расхождением в случае их существенности должны найти свое отражение в пояснениях к бухгалтерскому балансу за 2017 г., 2018 г. и последующие годы.

Раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежит также иная существенная информация о забалансовых статьях, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения ее стоимостной оценки, но и характера ее взаимосвязи с существенными показателями, раскрываемыми в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах.

4.14. Особенности составления сопутствующей информации к бухгалтерской отчетности акционерными обществами

Акционерные общества в сопутствующей информации к бухгалтерской отчетности должны привести фамилии и должности членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, а также общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченных вознаграждений (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии)). Кроме того, акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с бухгалтерской отчетностью, сформированной с учетом изложенного выше, составляют бухгалтерскую отчетность исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Указанная отчетность представляется в сроки, определенные в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (см. с. 15). При этом если в требовании о представлении бухгалтерской отчетности, составленной исходя из требований МСФО, указан срок ее представления более ранний по сравнению со сроком, установленным указанным выше законом, то бухгалтерская отчетность, составленная исходя из требований МСФО, представляется за предыдущий отчетный период.

В случае обращения ценных бумаг на рынке зарубежного государства, где требуется отчетность, составленная по правилам бухгалтерского учета этого государства, бухгалтерскую отчетность организации следует представлять в соответствии с этими правилами.

С целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения в отношении вознаграждений руководящего состава (письмо Минфина России от 01.01.2010 № ПЗ-6/2010).

Информация о вознаграждениях руководящего состава раскрывается применительно к порядку, установленному ПБУ 11/2008. В частности, в составе этой информации приводятся сведения о размерах воз-

награждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу. Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

Информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, раскрывается в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:

- краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала);

- долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты:

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);

- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;

- иные долгосрочные вознаграждения.

В составе информации о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, и по каждому из перечисленных выше видов выплат организацией раскрывается также дополнительная информация:

- о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых

мых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

- о среднемесечном размере оплаты труда работников организации и его соотношении со среднемесечной оплатой труда основного управленческого персонала;

- о соотношении в уровнях оплаты труда 10% работников с наиболее низкой оплатой труда и 10% с самой высокой и о соотношении среднемесечной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

- о доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

- о сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений.

С целью повышения прозрачности использования средств государственной поддержки, получаемых государственными корпорациями, федеральными государственными унитарными предприятиями, открытыми акционерными обществами с преобладающим государственным участием, в составе информации о вознаграждениях руководящего состава раскрываются сведения о величине бюджетных средств, выделенных и использованных на расходы текущего характера, в том числе на оплату труда, с выделением расходов на оплату труда и вознаграждений основного управленческого персонала.

Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией.

Информация о вознаграждениях руководящего состава включает в пояснения к бухгалтерской отчетности.

4.15. Особенности отражения концессионером в отчетности операций по концессионному соглашению

Показатели и пояснения о праве владения и пользования объектом концессионного соглашения (включая сумму начисленной амортизации), о хозяйственных операциях, связанных с ведением деятель-

ности с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, и иные показатели и пояснения, связанные с исполнением концессионного соглашения, раскрываются в бухгалтерской отчетности концессионера отдельно в соответствии с ПБУ 4/99.

Исходя из ПБУ 4/99 в бухгалтерскую отчетность концессионера должны быть включены, как минимум, следующие дополнительные показатели и пояснения:

- о затратах концессионера на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения;
- о сумме амортизации права владения и пользования объектом концессионного соглашения;
- о задолженности по плате, вносимой концессионером концеденту в период использования (эксплуатации) объекта концессионного соглашения;
- о доходах от ведения деятельности, предусмотренной концессионным соглашением;
- о расходах концедента на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения.

Осуществление концедентом предусмотренного федеральным законом контроля за исполнением концессионного соглашения предполагает, среди прочего, рассмотрение концедентом бухгалтерской отчетности концессионера в части, раскрывающей исполнение концессионером концессионного соглашения (письмо Минфина России № ПЗ-2/2007).

4.16. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме

Согласно п. 4 Приказа № 66н пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются по выбору организации в табличной и (или) текстовой форме. При этом содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом приложения № 3 к Приказу № 66н.

В целях формирования пояснений в журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и других регистрах бухгалтерского учета расчетов следует выделять необходимую информацию на основании первичных учетных документов.

Обратите внимание: само по себе заполнение приведенных далее форм полностью не освобождает организацию от представления пояснений в обычном текстовом формате. Приводимые далее таблицы лишь

позволяют структурировать информацию по отдельным разделам в виде, достаточно удобном для заполнения и последующего использования.

Один из неоспоримых плюсов такого способа подачи информации — возможность формирования каждой из приведенных ниже форм непосредственно в используемой бухгалтерской программе (естественно, при условии ее соответствующей настройки для систематизации необходимой информации). Тогда заполнение такого огромного количества пояснений производится автоматически и будет ничуть не сложнее, чем составление давно привычного баланса или отчета о финансовых результатах.

При грамотном и внимательном ведении учета в течение года в этом случае реально все сводится к выполнению на компьютере двух команд — «сформировать» и «распечатать». Затем останется лишь визуальная проверка на наличие системных ошибок и проверка взаимоувязки отдельных показателей с другими формами отчетности (читайте о них на с. 57–122).

Порядок составления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме, предложенный Минфином России, и их взаимоувязка с другими формами отчетности

В первых двух разделах типовой формы пояснений расшифровывается состав основных средств и нематериальных активов, принадлежащих организации. Данные приводятся по первоначальной (восстановительной) стоимости. В этих же разделах организациям рекомендуется отражать данные о стоимости имущества, переданного в соответствии с договором в доверительное управление. При этом при разработке и принятии организацией форм бухгалтерской отчетности следует предусмотреть соответствующие строки.

1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

Согласно п. 41 ПБУ 14/2007 в бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

– фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года (*отражаются в таблице 1.1, приведенной на с. 171–172*);

– стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов (*отражаются в таблице 1.1, приведенной на с. 171–172*);

– сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования (*эта информация может быть отражена в свободных строках приведенной на с. 171–172 таблицы 1.1 как один из видов расшифровки «в том числе» к основным строкам таблицы*);

– фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов (*отражается отдельно в пояснениях в текстовой форме или добавляется как дополнительные строки в таблицу 1.1 с примечанием, поясняющим факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов*);

– стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов (*отражается в таблице 1.1, приведенной на с. 171–172*);

– оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций (*отражаются в таблице 1.1, приведенной на с. 167–168 или в специально созданной для этого отдельной таблице*);

– стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения (*отражается в таблице 1.1, приведенной на с. 171–172*);

– наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды (*отражаются в таблице 1.3, приведенной на с. 174*);

– наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (*отражается в таблице 1.1, приведенной на с. 171–172 как один из видов расшифровки в дополнительных строках «в том числе»*).

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией (см. таблицу 1.2 на с. 173).

1.1. Наличие и движение нематериальных активов
(пояснения к статье 1110 бухгалтерского баланса «Нематериальные активы»)

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период		На конец периода						
		первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убытки от обесценения	поступило	выбыло	начислено амортизации	убыток от обесценения	первоначальная стоимость	накопленная амортизация	первоначальная стоимость	накопленная амортизация	
Пояснения по порядку заполнения отдельных графов		В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость				В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость		В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость				В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость
Нематериальные активы всего	За 20 г. (указывается отчетный год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычтена сумма по графе "накопленная амортизация и убытки от обесценения", получим сумму, указанную по статье 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	Занесены данные, отраженные в проводке по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период	Занесены данные, отраженные в проводке по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период	Отражаются данные по кредиту счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Отражаются обороты по кредиту счета 04 в корреспонденции с дебетом счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Отражаются обороты по кредиту счета 04 в корреспонденции с дебетом счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычтена сумма по графе "накопленная амортизация и убытки от обесценения", получим сумму, указанную по статье 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	По соответствующим данным о переоценке, произведенной на конец года в соответствии с пунктами 19-21 ПБУ 14/2007.	При этом уменьшение стоимости нематериальных активов показывается и вычитается в круглых скобках и вычитается при подсчете итогов по данной таблице	По соответствующим данным о переоценке, произведенной на конец года в соответствии с пунктами 19-21 ПБУ 14/2007.	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычтена сумма по графе "накопленная амортизация и убытки от обесценения", получим сумму, указанную по статье 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"
	За 20 г. (указывается предыдущий год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычтена сумма по графе "накопленная амортизация и убытки от обесценения", получим сумму, указанную по статье 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	Занесены данные, отраженные в проводке по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период	Занесены данные, отраженные в проводке по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период	Занесены данные, отраженные в проводке по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период	Отражаются обороты по кредиту счета 04 в корреспонденции с дебетом счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Отражаются обороты по кредиту счета 04 в корреспонденции с дебетом счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Отражаются обороты по кредиту счета 04 в корреспонденции с дебетом счета 05 (без учета переоценки) за соответствующий отчетный период	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычтена сумма по графе "накопленная амортизация и убытки от обесценения", получим сумму, указанную по статье 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	По соответствующим данным о переоценке, произведенной на конец года в соответствии с пунктами 19-21 ПБУ 14/2007.	При этом уменьшение стоимости нематериальных активов показывается и вычитается в круглых скобках и вычитается при подсчете итогов по данной таблице	По соответствующим данным о переоценке, произведенной на конец года в соответствии с пунктами 19-21 ПБУ 14/2007.

1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью

Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта, за полугодие – 30 июня, за 9 месяцев – 30 сентября, за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)
Всего	Показываются данные о стоимости нематериальных активов, которые полностью амортизированы по состоянию на конец соответствующего отчетного периода		
в том числе			
Вид нематериальных активов	По данной строке (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения о полностью амортизированных по состоянию на конец соответствующего отчетного периода нематериальных активах, в отношении определенного вида таких активов. При этом в отдельные строки выделяется информация о тех видах нематериальных активов, в отношении которых она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например такие пояснения могут потребоваться в случае изменения в отчетном году по сравнению с предыдущими способов оценки соответствующих активов, при проведении реорганизации юридического лица и т.п.)		
Вид нематериальных активов			

1.4. Наличие и движение результатов НИОКР

(В данной таблице мы рекомендуем помимо сведений, предложенных Минфином России включить еще дополнительные строки и графы для отражения расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом в части расходов на НИОКР.)

Наименование показателя	Период	На начало года		поступило	Изменения за период			На конец периода	
		первоначальная стоимость	часть стоимости, списанной на расходы		выбыло	часть стоимости, списанной на расходы	первоначальная стоимость	часть стоимости, списанной на расходы	
									первоначальная стоимость
НИОКР – всего	За 20__ г. (указывается отчетный год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "часть стоимости, списанной на расходы" получим сумму, указанную по статье 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	Занесются данные, отраженные проводкой по дебету счета 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 за соответствующий отчетный период в части расходов на НИОКР, признанных внеоборотными активами, а также суммы расходов незавершенным на конец периода работам по НИОКР, учтенные на счете 08	Занесются данные, отраженные проводкой по кредиту счета 04 в части учтенных там расходов по НИОКР в корреспонденции с дебетом счета 91 (без учета сумм, списанных на выбывающим объектам НИОКР) за соответствующий отчетный период	За соответствующий отчетный период отражается сумма оборотов по дебету счета 05, относящаяся к выбывшим результатам НИОКР, учтенным в качестве нематериальными активами, а также сумма расходов, учтенных на счете 08 и относящихся к выбывшим объектам незавершенных НИОКР или не давших результата, который на момент их выбытия мог бы быть признан нематериальным активом	За соответствующий отчетный период отражаются данные по кредиту счета 05 в части начисления амортизации результатов НИОКР, признанных нематериальными активами, а также с невозможностью получения в результате соответствующих работ результата, который мог бы быть признан нематериальным активом (кроме таких сумм, относящихся к выбывшим незавершенным работам, отраженным в предыдущей графе)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "часть стоимости, списанной на расходы" получим сумму, указанную по статье 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "часть стоимости, списанной на расходы" получим сумму, указанную по статье 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "часть стоимости, списанной на расходы" получим сумму, указанную по статье 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря года, предшествующего предыдущему"					Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "часть стоимости, списанной на расходы" получим сумму, указанную по статье 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"		

2.1. Наличие и движение основных средств

(Данная форма используется как пояснения
и «Доходные вложения в материальные»

Наименование показателя	Период	На начало года		поступило	выбыло
		первоначальная стоимость	накопленная амортизация		первоначальная стоимость
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость	Некоммерческая организация именуется эту графу "Накопленный износ"		В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость
в том числе:					
группа основных средств	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке – количе в отношении определенной группы основных средств. При этом в отдел она признается организацией существенной для заинтересованных поль либо имеются несоответствия данных заключительного баланса за предыдущий юридического лица и т.п.)			
группа основных средств	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)				
Учено в составе доходных вложений в материальные ценности – всего	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость			В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость
в том числе:					
группа объектов	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке – количе ленной группы объектов. При этом в отдельные строки выделяется инфо она признается организацией существенной для заинтересованных поль либо имеются несоответствия данных заключительного баланса за предыдущий лица и т.п.)			
группа объектов	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)				

данных, отраженных в статьях «Основные средства»
ценности» бухгалтерского баланса.)

Изменения за период				На конец периода	
объектов	начислено амортизации	переоценка		первоначаль- ная стоимость	накопленная амортизация
		первоначаль- ная стоимость	накопленная амортизация		
Некоммерческая организация именуется эту графу "Накопленный износ"	Некоммерческая организация именуется эту графу "Начисленный износ"	В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость	Некоммерческая организация именуется эту графу "Накопленный износ"	В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость	Некоммерческая организация именуется эту графу "Накопленный износ"

ство добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются перечисленные выше сведения, иные строки выделяется информация о тех группах, в отношении которых:

завателей бухгалтерской отчетности

отчетный период и вступительного за текущий (например, потребовать при проведении реорганизации

		В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость		В случае переоценки приводится текущая рыночная или восстановительная стоимость	

ство добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения, в отношении определ-
мация о тех группах, в отношении которых:

завателей бухгалтерской отчетности

отчетный период и вступительного за текущий (например, при проведении реорганизации юридического

— о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств (*отражается в комментируемом разделе 2 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах дополнительно в текстовых пояснениях, которые можно разместить перед таблицей 2.1*);

— об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации (*для этого можно использовать таблицу 2.4, приведенную на с. 185*).

В приведенной на с. 180–181 таблице 2.1 в разделе «Основные средства» отражаются наличие основных средств на начало и конец отчетного периода и движение в течение отчетного периода основных средств организации в разрезе их видов согласно Общероссийскому классификатору основных фондов.

В этом разделе отражается стоимость всех основных средств организации, числящихся у нее на балансе, включая и отдельные виды основных средств, сданных в аренду, предоставленных бесплатно или бездействующих (находящихся на консервации, в резерве и т.п.). Данные приводятся по восстановительной или первоначальной стоимости.

В графе «Поступило» отражается общее поступление основных средств в отчетном году по всем источникам, включая ранее не учтенные, приобретенные за плату, переведенные из оборотных средств в основные, безвозмездно поступившие от других организаций (в случаях если вступительный баланс не менялся), а также введенные в действие в отчетном году новые основные средства.

В графе «Выбыло объектов»:

— в первой подграфе отражается восстановительная (первоначальная) стоимость выбывших в отчетном году основных средств, включая проданные за плату в порядке реализации излишнего и неиспользуемого имущества, переведенные из основных в оборотные средства, безвозмездно переданные другим организациям, а также полная стоимость (без вычета износа) основных средств, ликвидированных в отчетном году вследствие ветхости и износа, стихийных бедствий, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, в связи с реконструкцией и новым строительством и по другим причинам;

— во второй подграфе отражается сумма накопленной амортизации по выбывшим объектам. При этом некоммерческая организация графы «Накопленная амортизация» и «Начисленная амортизация» именуется соответственно «Накопленный износ» и «Начисленный износ».

2.2. Незавершенные капитальные вложения

(Статья «Незавершенные капитальные вложения» выделяется в бухгалтерском балансе отдельной строкой только в случае ее существенности. Если информация о незавершенных капитальных вложениях по мнению организации не является существенной — она подлежит отражению в бухгалтерском балансе по статье «Прочие». При этом в любом случае — вся существенная информация подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В данной таблице отражаются сведения о незавершенных капитальных вложениях, связанных с созданием либо приобретением основных средств, учитываемые на счете 08 (информация о нематериальных активах и расходах на НИОКР отражается в других таблицах — см. с. 185–189). При этом по строкам «в том числе» дается расшифровка данных об отдельных группах объектов, которые организация считает существенными для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. Дополнительные строки вводятся также для пояснения о несовпадении данных вступительного баланса за текущий год и заключительного за предшествующий — например, в случае, если имела место реорганизация.)

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период			На конец периода
			затраты за период	списано	принято к учету в качестве основных средств или увеличена стоимость	
Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств — всего	За 20__ г. (указывается отчетный год)					
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)					
в том числе:						
(группа объектов)	За 20__ г. (указывается отчетный год)					
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)					
(группа объектов)	За 20__ г. (указывается отчетный год)					
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)					

2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

Наименование показателя	За 20__ г.	За 20__ г.
	(указывается отчетный год)	(указывается предыдущий год)
Увеличение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции – всего	За соответствующие отчетные периоды показываются данные об увеличении стоимости основных средств, произошедшей в результате их достройки, реконструкции, модернизации или дооборудования	
в том числе:		
(объект основных средств)	<p>По данной строке (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенных объектов.</p> <p>При этом в отдельные строки выделяется информация о тех объектах, в отношении которых:</p> <p>она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности</p> <p>либо</p> <p>имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)</p>	
(объект основных средств)		
Уменьшение стоимости объектов основных средств в результате частичной ликвидации – всего	За соответствующие отчетные периоды показываются данные об уменьшении стоимости основных средств, произошедшей в результате их частичной ликвидации в процессе реконструкции или модернизации объекта)	
в том числе:		
(объект основных средств)	<p>По данной строке (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенных объектов.</p> <p>При этом в отдельные строки выделяется информация о тех объектах, в отношении которых:</p> <p>она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности</p> <p>либо</p> <p>имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)</p>	
(объект основных средств)		

2.4. Иное использование основных средств

(В данной таблице отражаются все особые обстоятельства использования основных средств, наличие которых может повлиять на порядок исчисления и уплаты налогов и/или знание о которых является существенным для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.)

Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)
Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе	Отражаются соответствующие обороты по счетам 01 и 03		
Переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом	Отражаются соответствующие обороты по счету 011		
Полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе	Отражаются соответствующие обороты по счету 01		
Полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом	Отражаются соответствующие обороты по счету 001		
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации	Отражаются соответствующие обороты по счетам 01 и 08		
Основные средства, переведенные на консервацию	Отражаются соответствующие обороты по счету 01. Обратите внимание: по основным средствам, переведенным на консервацию на срок более года, не начисляется амортизация. Поэтому данные этой строки будут использоваться при проверке правильности ее начисления и правильности формирования расходов в целях исчисления налога на прибыль, а также правильности формирования остаточной стоимости имущества в целях расчета налога на имущество		
Иное использование основных средств (залог и др.)	Отражаются соответствующие обороты по счетам 01 и 03		

3. Финансовые вложения

В разделе «Финансовые вложения» расшифровывается состав долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений организации в российской и иностранных валютах, учитываемых на счете 58 «Финансовые вложения».

Накопленная корректировка определяется как:

— разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью — по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

— начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью — по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость;

— величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату, — по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

3.1. Наличие и движение финансовых вложений

(Данная форма содержит пояснения к статьям «Финансовые вложения» I и II разделов бухгалтерского баланса — см. строки с кодами 1150 и 1240.

Поскольку заполнение предложенной Минфином России формы требует отражения данных не только о текущей балансовой стоимости с учетом всех переоценок, но и о накопленных за предыдущие периоды корректировках стоимости финансовых вложений для ее заполнения по приводимому ниже образцу, необходимо наладить соответствующий отдельный учет этих корректировок — например на отдельном субсчете к счету 58 или в специальном аналитическом регистре.

При этом обратите внимание, что п. 42 ПБУ 19/02 не содержит обязательного требования о такой детализации отчетности. Поэтому в случае, если информация о накопленных корректировках не является существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, — ее можно и не указывать. В этом случае соответствующие графы в приводимой ниже таблице исключаются, а все сведения о стоимости финансовых вложений отражаются по их текущей балансовой стоимости.

Исключением из этого правила являются долговые ценные бумаги и предоставленные займы — сведения о них отражаются в отчетности по дисконтированной стоимости — см. п. 42 ПБУ 19/02.)

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период			На конец периода
		первоначальная стоимость	накопленная корректировка	поступило	выбыло (погашено)	начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	
Долгосрочные - всего *	За 20__ г. (указывает-ся отчетный год)	первоначальная стоимость	накопленная корректировка	Отражаются обороты по дебету счета 58	Отражаются обороты по кредиту счета 58	Отражаются суммы процентов, учитываемых в стоимости финансовых вложений и обороты по дебету счета 58	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1150 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"
		первоначальная стоимость	накопленная корректировка	Отражаются обороты по кредиту счета 58	Отражаются обороты (в части накопленных корректировок строимов) по дебету счета 91 в части выбывших срочных финансовых вложений по первоначальной стоимости	Отражаются суммы процентов, учитываемых в стоимости финансовых вложений и обороты по дебету счета 58 и кредиту счета 91 в части доверенная первоначальной стоимости до номинальной	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1150 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"
в том числе:							

* В частности, в составе долгосранных вложений показывается стоимость принадлежащих организации акций и долей в уставных капиталах других юридических лиц. Стоимость вышеназванных активов может быть показана в составе краткосрочных вложений в случае, если их собираются продать в течение ближайших 12 месяцев.

(группа, вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения, в отношении определенной группы или вида финансовых вложений. При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых: она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)								
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)									
(группа, вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год)									
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)									
Краткосрочные – всего	За 20__ г. (указывается отчетный год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1240 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"	Отражаются обороты по дебету счета 58 в части приобретенных краткосрочных финансовых вложений	Отражаются обороты по кредиту счета 58 и дебету счета 91 в части выбывших или погашенных краткосрочных финансовых вложений по первоначальной стоимости	Отражаются обороты (в части накопленных корректировок стоимости финансовых вложений) по дебету счета 91 и кредиту счета 58	Отражаются суммы процентов, учитываемых в стоимости финансовых вложений и обороты по дебету счета 58 и кредиту счета 91 в части доведения первоначальной стоимости до номинальной	Отражаются результаты переоценки, производимой в соответствии с п. 20 и п. 38 ПБУ 19/02	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1240 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на конец отчетного периода"		
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)	Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1240 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря года, предшествующего предыдущему"						Если из суммы по графе "первоначальная стоимость" вычесть сумму по графе "накопленная корректировка", получим сумму, указанную по статье с кодом 1240 "Финансовые вложения" бухгалтерского баланса, отраженную по графе "на 31 декабря предыдущего года"		

в том числе:										
(группа, вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения, в отношении определенной группы или вида финансовых вложений. При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых: она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)								
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)									
(группа, вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год)									
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)									
Финансовых вложений – итого	За 20__ г. (указывается отчетный год)									
	За 20__ г. (указывается предыдущий год)									

* Накопленная корректировка определяется как:

- разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью – по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость,
- начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью – по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость,
- величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату, – по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

3.2. Иное использование финансовых вложений

(В данной таблице отражаются все особые обстоятельства использования финансовых вложений, наличие которых может повлиять на порядок исчисления и уплаты налогов и/или знание о которых является существенным для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. Например, в ней могут найти отражение сведения о вкладах по договору простого товарищества, о ценных бумагах, переданных в доверительное управление и т.п.)

Все данные для заполнения данной таблицы берутся из анализа счета 58, первичных учетных и других документов, содержащих информацию об операциях с финансовыми вложениями. При этом обратите внимание, что п. 42 ПБУ 19/02 не содержит обязательного требования о наличии такой информации в отчетности. Поэтому в случае, если информация о каких-либо способах использования финансовых вложений не является существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности – ее можно и не указывать.

Для составления предлагаемой ниже таблицы данных из обычных бухгалтерских регистров будет явно недостаточно, поэтому в случае, если соответствующая информация должна быть отражена в бухгалтерской отчетности следует наладить ее группировку на соответствующих суб-счетах к счету 58 или внесистемно – в аналитических регистрах учета.)

Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2018 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2018 год в этой графе отражаются данные за 2016 год)
Финансовые вложения, находящиеся в залоге, – всего			
в том числе			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
Финансовые вложения, переданные третьим лицам (кроме продажи), – всего			
в том числе			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
Иное использование финансовых вложений			

4. Запасы

4.1. Наличие и движение запасов

Наименование показателя	На начало года		Изменения за период				На конец периода		
	себестоимость	величина резерва под снижение стоимости	поступления и затраты	выбыло (погашено) себестоимость	резерв под снижение стоимости	убытков от снижения стоимости	обороты между группами (выдами)	себестоимость	величина резерва под снижение стоимости
Запасы - всего	За 20 г. (указывает-ся отчетный год)	Резерв под снижение стоимости формируется в соответствии с п. 20 Методиче-ских указа-ний по учету МПЗ*	Указываются обороты по дебету счетов учета затрат (кро-ме внутри-фирменного оборота меж-ду группами и выдами за-пасов)	Указываются обороты по кредиту счетов учета затрат (кро-ме внутри-фирменного оборота меж-ду группами и выдами за-пасов)	Резерв под снижение стоимости формируется в соответствии с п. 20 Методиче-ских указа-ний по учету МПЗ*	Указываются результаты переоценки, приворачива-ние к снижению стоимости запасов	Указываются обороты с кредита од-ного счета (субчета) по учету за-пасов в кре-дит другого	Данная сум-ма должна совпасть с указанной по статье с кодом 1210 "Запасы" бухгалтер-ского балан-са, отражен-ную по графе "на 31 декаб-ря предыду-щего года"	Резерв под снижение стоимости формируется в соответствии с п. 20 Методиче-ских указа-ний по учету МПЗ*
		Данная сум-ма должна совпасть с указанной по статье с кодом 1210 "Запасы" бухгалтер-ского балан-са, отражен-ную по графе "на 31 декаб-ря предыду-щего года"	Данная сум-ма должна совпасть с указанной по статье с кодом 1210 "Запасы" бухгалтер-ского балан-са, отражен-ную по графе "на 31 декаб-ря предыду-щего года"						

* Сумма начисленного резерва сразу списывается в дебет счета 91 и учитывается в составе финансовых результатов за соответствующий период. Поэтому в случае необходимости отражения таких данных в бухгалтерской отчетности следует наладить специальный учет.

<p>в том числе: (группа, вид)</p>	<p>За 20__ г. (указывает- ся отчетный год)</p>	<p>По данной строке (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения, в отношении определенной группы или вида запасов (например, "Материалы", "Несвершенное производст- во", "Готовая продукция", "Товары" и т.п.), Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухучета, относящимся к этой группе, но и более подробно (например, транспортным организациям следует выделить отдельно ГСМ, производственным предприятиям – запасы основного сырья и материалов, возможно разделение на группы по видам выпускаемой продукции и т.д.).</p>								
	<p>За 20__ г. (указывает- ся предыду- щий год)</p>	<p>При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых: она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несоответствия данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)</p>								
<p>(группа, вид)</p>	<p>За 20__ г. (указывает- ся отчетный год)</p>									
	<p>За 20__ г. (указывает- ся предыду- щий год)</p>									

* Полное наименование документа – Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

4.2. Запасы в залоге

Наименование показателя	На _____ 20 __ г.	На 31 декабря 20 __ г.	На 31 декабря 20 __ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)
Запасы, не оплаченные на отчетную дату, – всего	За соответствующий отчетный период (при необходимости с детализацией по группам или видам) отражаются суммы дебиторской задолженности (без учета НДС) за приобретенные материальные запасы		
в том числе			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
Запасы, находящиеся в залоге по договору, – всего	За соответствующий отчетный период (при необходимости с детализацией по группам или видам) отражается материальных запасов, являющихся залоговым имуществом по договору займа, кредита или в обеспечение иных обязательств по договору		
в том числе			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
(группы, виды)			
(группы, виды)			

5. Дебиторская и кредиторская задолженность

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации, учитываемой на счетах учета расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, и авансы.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны (п. 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Все остальные расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными (п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Таким образом, данные по этим статьям отражаются на основании данных вашего бухгалтерского учета (с учетом уточнений по результатам проведенной инвентаризации расчетов, если таковые требовались). При этом в учете другой стороны может числиться совершенно другая сумма (например, из-за неурегулированных спорных сумм штрафных санкций, поставок (недопоставок) товаров, выполнения не принятых заказчиком (в т.ч. в случае его уклонения от приемки) работ, услуг и т.д.).

По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату (п. 75 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Краткосрочная дебиторская задолженность — всего	За 20 __ г. (указывается отчетный год)	Сумма saldo по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Сальдо по счету 63 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (спинанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (спинанной) в одном отчетном периоде	Производится ли уменьшения разницы со-минимальной задолженности на стоимость отчетного периода	Производится ли, когда окончания срока погашения задолженности остается не более 12 месяцев	Сумма saldo по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Сальдо по счету 63 в части, относящейся к краткосрочной задолженности
	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)	Сумма saldo по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Сальдо по счету 63 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (спинанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минусом дебиторской задолженности, поступившей и погашенной (спинанной) в одном отчетном периоде	Производится ли, когда окончания срока погашения задолженности остается не более 12 месяцев	Сумма saldo по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	Сальдо по счету 63 в части, относящейся к краткосрочной задолженности	
в том числе:									
(всч)	За 20 __ г. (указывается отчетный год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке — количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенной группы или вида задолженности (например, "Авансы, выданные поставщикам", "Покупатели", "Расчеты с бюджетом" и т.п.). Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухгалтерского учета, относящимся к этой группе, но и более подробно (например, дебиторская задолженность по крупным покупателям или их группам, по видам реализуемых товаров, работ, услуг и т.д.). При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несоответствия данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)							
(всч)	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)								

5.2. Просроченная дебиторская задолженность

(В данной таблице по соответствующим графам указывается сумма задолженности по договору (например, с учетом набравших штрафных санкций) и фактическая балансовая стоимость, отраженная на счетах бухгалтерского учета.

По отдельным строкам (их количество определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенной группы или вида задолженности (например, «Авансы, выданные поставщикам», «Покупатели», «Расчеты с бюджетом» и т.п.). Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухучета, относящимся к этой группе, но и более подробно (например, дебиторская задолженность по крупным покупателям или их группам, по видам реализуемых товаров, работ, услуг и т.д.). При этом в отдельные строки выделяется информация только о тех группах или видах, в отношении которых:

она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности

либо

имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)

Наименование показателя	На ____ 20__ г.		На 31 декабря 20__ г.		На 31 декабря 20__ г.	
	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)		Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)		Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)	
Всего						
в том числе						
(вид)						
(вид)						
(вид)						
(вид)						

Просроченная задолженность, по которой истек срок давности

Просроченная дебиторская задолженность в обязательном порядке проверяется на наличие долгов, нереальных для взыскания и долгов, по которым истек срок исковой давности (согласно ст. 196 ГК РФ он составляет 3 года с даты последнего изменения суммы задолженности в результате оплаты, отгрузки, взаимозачета и т.п. или с даты последнего подтверждения задолженности по акту сверки, в письме дебитора о намерении погасить данный долг или в ином письменном документе).

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке, или на увеличение расходов у некоммерческой организации (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

При списании соответствующих сумм следует руководствоваться положениями Гражданского кодекса РФ.

Списание соответствующих сумм производится по каждому долгу и обязательству, которые выявляются при проведении инвентаризации расчетов. Документальным основанием для списания является приказ (распоряжение) руководителя организации, а также соответствующее письменное обоснование.

При этом списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности

Наименование показателя	Период	Остаток на начало года	Изменения за период				Остаток на конец периода
			поступления		выбыло		
			в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке, операции)	причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления	погашение	списание на финансовый результат	
Долгосрочная кредиторская задолженность — всего	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	Сумма сальдо по счетам 60, 62, 66, 67, 76 и др. в части, относящейся к долгосрочной задолженности	Данные раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Проживодится, когда до окончания срока погашения задолженности остается не более 12 месяцев	Сумма сальдо по счетам 60, 62, 66, 67, 76 и др. в части, относящейся к долгосрочной задолженности
в том числе:							
(вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке — количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенной группы или вида задолженности (например, "Авансы полученные", "Поставщики" и т.п.). Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухучета, относящимся к этой группе, но и более подробно (например, кредиторская задолженность по крупным поставщикам или их группам, по видам приобретаемого сырья, материалов, работ, услуг и т.д.). При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности либо имеются несоответствия данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.)					
(вид)	За 20__ г. (указывается отчетный год) За 20__ г. (указывается предыдущий год)						

Краткосрочная кредиторская задолженность – всего	За 20 __ г. (указывается отчетный год)	Сумма сальдо по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 и др. в части, относящейся к долгосрочной задолженности	Данные раскрываются за минувшим кредитосрочной задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минувшим кредитосрочной задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Производятся, когда до окончания срока погашения задолженности остается не более 12 месяцев	Сумма сальдо по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 и др. в части, относящейся к долгосрочной задолженности	
	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)	Данные раскрываются за минувшим кредитосрочной задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минувшим кредитосрочной задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Данные раскрываются за минувшим кредитосрочной задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде	Производятся, когда до окончания срока погашения задолженности остается не более 12 месяцев	Сумма сальдо по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 и др. в части, относящейся к долгосрочной задолженности	
в том числе:							
(вид)	За 20 __ г. (указывается отчетный год)	По этим строкам (и всем последующим в аналогичном порядке – количество добавляемых строк определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенной группы или вида задолженности (например, "Авансы полученные", "Поставщики" и т.п.). Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухгалтерских групп, но и более подробно (например, кредиторская задолженность по крупным поставщикам или их группам, по видам приобретаемого сырья, материалов, работ, услуг и т.д.). При этом в отдельные строки выделяется информация о тех группах или видах, в отношении которых она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности					
	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)						
(вид)	За 20 __ г. (указывается отчетный год)						
	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)						
Итого	За 20 __ г. (указывается отчетный год)	Складываются суммы итоговых строк по долгосрочной и краткосрочной задолженности. При этом сальдо на начало и конец периода должно совпадать с соответствующими данными по бухгалтерскому балансу					
	За 20 __ г. (указывается предыдущий год)						

5.4. Просроченная кредиторская задолженность

(В данной таблице по соответствующим графам указывается сумма просроченной задолженности за отчетный год и два предыдущих.

По отдельным строкам (их количество определяется самой организацией) отражаются сведения в отношении определенной группы или вида задолженности (например, «Авансы полученные», «Поставщики», «Расчеты с бюджетом», «Кредиты» и т.п.). Расшифровка может производиться не только в разрезе информации по разным счетам бухгалтерского учета, относящимся к этой группе, но и более подробно (например, кредиторская задолженность по крупным поставщикам или их группам, по видам основного сырья и материалов, работ или услуг производственного характера и т.д.). При этом в отдельные строки выделяется информация только о тех группах или видах, в отношении которых:

она признается организацией существенной для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности

либо

имеются несовпадения данных заключительного баланса за предыдущий отчетный период и вступительного за текущий (например, такие пояснения могут потребоваться в случае реорганизации юридического лица и т.п.).)

Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)
Всего			
в том числе			
(вид)			
(вид)			

Суммы кредиторской и деponentской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

6. Затраты на производство

(В приведенной ниже таблице за текущий (отчетный) и предыдущий год отражается информация о суммах произведенных организацией расходов по основным их элементам. Если у организации, кроме перечисленных в данной таблице, имеются другие виды существенных расходов (например, затраты на ГСМ для транспортных организаций, затраты на приобретение энергоносителей для энергоемкого промышленного производства и т.п.), – в таблицу следует добавить соответствующие строки.

Изменение остатков по незавершенному производству, готовой продукции, товарам отгруженным и т.п. можно проверить с данными сальдо по соответствующим счетам учета, а также с бухгалтерским балансом (если организация решит ввести в него дополнительно к предложенной типовой форме соответствующие строки.)

Наименование показателя	За 20__ г.	За 20__ г.
	(указывается отчетный год)	(указывается предыдущий год)
Материальные затраты		
Расходы на оплату труда		
Отчисления на социальные нужды		
Амортизация		
Прочие затраты		
Итого по элементам		
Изменение остатков (прирост [-], уменьшение [+]):		
незавершенного производства		
готовой продукции		
прочие		
Итого расходы по обычным видам деятельности		

7. Оценочные обязательства

(Данная таблица является пояснением к соответствующей статье бухгалтерского баланса (код строки 1430). В ней по видам расходов расшифровывается начисление и использование оценочных обязательств, учитываемых на счете 96.)

Наименование показателя	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства – всего			()	()	
в том числе:					
_____ (вид оценочного обязательства)			()	()	
_____ (вид оценочного обязательства)			()	()	
и т.д.					

8. Обеспечения обязательств

(При заполнении этого раздела пояснений следует руководствоваться заключенными в соответствии с требованиями главы 23 ГК РФ договорами, а также указаниями к соответствующим забалансовым счетам, приведенными в Инструкции по применению Плана счетов. К таким обеспечениям могут относиться: залог, поручительство, гарантия, задаток.)

Наименование показателя	На _____ 20 __ г.	На 31 декабря 20 __ г.	На 31 декабря 20 __ г.
	Указывается отчетная дата отчетного периода (при представлении пояснений к отчетности: за 1-й квартал – 31 марта; за полугодие – 30 июня; за 9 месяцев – 30 сентября; за год – 31 декабря)	Указывается предыдущий год (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2018 год)	Указывается год, предшествующий предыдущему (т.е. для отчетности за 2019 год в этой графе отражаются данные за 2017 год)
Полученные – всего			
в том числе			
(вид)			
(вид)			
Выданные – всего			
в том числе			
(вид)			
(вид)			

9. Государственная помощь

Наименование показателя	За 20__ г.		За 20__ г.	
	(указывается отчетный год)		(указывается предыдущий год)	
Получено бюджетных средств – всего	Показывается сумма бюджетных средств, полученных в отчетном периоде и за прошлый год			
в том числе				
на текущие расходы				
на вложения во внеоборотные активы				
	На начало года	Получено за год	Возвращено за год	На конец года
Бюджетные кредиты – всего 20__ г. (указывается отчетный год)	Показывается остаток бюджетных кредитов на начало и конец отчетного года, а также суммы полученных и возвращенных кредитов за этот период			
20__ г. (указывается предыдущий год)	Показывается остаток бюджетных кредитов на начало и конец предыдущего года, а также суммы полученных и возвращенных кредитов за этот период			
в том числе				
наименование цели 20__ г. (указывается отчетный год)	В этой и последующих строках дается расшифровка средств бюджетных кредитов по их целевому назначению			
20__ г. (указывается предыдущий год)				
наименование цели 20__ г. (указывается отчетный год)				
20__ г. (указывается предыдущий год)				

5

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ СТАНДАРТОВ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ОТЧЕТНОСТИ

5.1. Чистые активы

Согласно п. 3 ст. 20 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ) по окончании второго и каждого последующего отчетного года общество обязано рассчитывать величину своих чистых активов. Если их стоимость окажется меньше величины уставного капитала, организация обязана объявить о его уменьшении до размера, не превышающего стоимости чистых активов, и зарегистрировать это изменение в установленном порядке.

Аналогичное требование содержится и в п. 4 ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон № 208-ФЗ), а также в п. 2 ст. 15 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (далее — Закон № 161-ФЗ).

Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального уставного капитала, установленного законодательством на дату регистрации общества, то оно обязано принять решение о своей ликвидации (п. 5 ст. 35 Закона № 35-ФЗ, п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ, п. 2 ст. 15 Закона № 161-ФЗ).

Под **чистыми активами** понимается стоимость имущества организации, приобретенного за счет собственных (незаемных) источников — уставного капитала, прибыли, оставшейся в распоряжении общества, фондов, образованных за счет прибыли, и других фондов, созданных в соответствии с законодательством.

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Реальный же размер имущества, на который могут рассчитывать кредиторы при возврате задолженности, определяется как раз величиной чистых активов.

Следовательно, если фактическая стоимость имущества, которым организация может погасить все взятые на себя обязательства, ока-

зывается меньше зафиксированной учредительными документами (то есть уставного капитала), то она обязана уменьшить величину своего зарегистрированного уставного капитала до стоимости имущества, находящегося в ее полной собственности.

Порядок определения стоимости чистых активов утвержден приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н (далее — Порядок).

В соответствии с п. 4 Порядка под стоимостью чистых активов понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств, принимаемых к расчету.

Стоимость чистых активов определяется по данным бухгалтерского учета (п. 7 Порядка).

Согласно п. 5 Порядка принимаемые к расчету активы включают все активы организации, за исключением дебиторской задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников, членов):

- по взносам (вкладам) в уставный капитал (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал),
- по оплате акций.

Объекты бухгалтерского учета, учитываемые организацией на забалансовых счетах, при определении стоимости чистых активов к расчету не принимаются (п. 4 Порядка).

Принимаемые к расчету обязательства включают все обязательства организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества (п. 6 Порядка).

При этом организации, являющиеся ответственными исполнителями Программы строительства олимпийских объектов, не включают в принимаемые к расчету обязательства также денежные обязательства по полученным кредитам Внешэкономбанка.

Активы и обязательства принимаются к расчету по стоимости, подлежащей отражению в бухгалтерском балансе организации (в нетто-оценке за вычетом регулирующих величин) исходя из правил оценки соответствующих статей бухгалтерского баланса (п. 7 Порядка).

Состав активов и пассивов, принимаемых к расчету согласно пунктам 4–6 Порядка с учетом действующей формы баланса, приведен в таблице 5.1 (см. с. 207).

Состав показателей, принимаемых к расчету при определении чистых активов

Наименование показателя		Код строки баланса	Номера счетов бухгалтерского учета, данные по которым участвуют в расчете
1. Активы			
Внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса			
1	нематериальные активы	1110	04, 05
2	результаты исследований и разработок	1120	08
3	основные средства	1130	01, 02
4	доходные вложения в материальные ценности	1140	03, 02
5	долгосрочные финансовые вложения	1150	58, 59, 63
6	прочие внеоборотные активы	1160 + 1170	07, 08, 09
Оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса*			
7	запасы	1210	10, 11, 16, 20, 21, 23, 29, 41, 42, 43, 44, 45
8	налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	19
9	дебиторская задолженность	1230	59, 60, 62, 63, 68, 69, 70, 71, 73, 76
10	краткосрочные финансовые вложения	1240	58, 59, 63
11	денежные средства	1250	50, 51, 52, 55, 57
12	прочие оборотные активы*	1260	97
2. Пассивы			
13	долгосрочные обязательства по займам и кредитам	14510	66
14	прочие долгосрочные обязательства	1420+ 1450	60, 62, 76, 77
15	краткосрочные обязательства по займам и кредитам	1510	67
16	кредиторская задолженность	1520	60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 76
17	Доходы будущих периодов**	1530	98
18	резервы предстоящих расходов	1540	96
19	прочие краткосрочные обязательства	1550	76

* За исключением дебиторской задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников, членов):
 - по взносам (вкладам) в уставный капитал (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал),
 - по оплате акций.

** За исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества.

Пример 5.1.1. Расчет чистых активов

Общество с ограниченной ответственностью «Альфа» создано в мае 2018 г.

По окончании 2019 г. оно обязано рассчитать стоимость своих чистых активов и сравнить ее с величиной уставного капитала.

Баланс ООО «Альфа» по состоянию на 31.12.2019 представлен в таблице 5.1.1.1 в виде оборотной ведомости, где в активе отражены остатки средств, учтенных на счетах бухгалтерского учета по дебету, а в пассиве — по кредиту.

Таблица 5.1.1.1

**Баланс (оборотная ведомость) ООО «Альфа»
по состоянию на 31.12.2019****АКТИВ**

Наименование счета	Номер счета	Сумма (руб.)
1. Основные средства	01	1 135 700
2. Отложенные налоговые активы	09	35 900
3. Сырье и материалы	10	1 037 530
4. НДС по приобретенным ценностям	19	125 900
5. Готовая продукция	43	1 050 400
6. Расчетный счет	51	80 300
7. Задолженность покупателей и заказчиков	62	685 200
8. Непокрытый убыток	84	2500
Итого		4 153 430

ПАССИВ

Наименование счета	Номер счета	Сумма (руб.)
1. Износ основных средств	02	730 200
2. Расчеты с поставщиками	60	285 700
3. Авансы полученные	62	134 980
4. Резервы по сомнительным долгам	63	55 200
5. Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	2 500 000
6. Расчеты по налогам и сборам	68	229 450
7. Расчеты по социальному страхованию	69	149 400
8. Расчеты с персоналом по оплате труда	70	25 200
9. Отложенные налоговые обязательства	77	18 300
10. Уставный капитал	80	25 000
Итого		4 153 430

Расчет стоимости чистых активов общества приведен в таблице 5.1.1.2 на с. 210.

Данные на начало года в рассматриваемом примере мы не заполняем. Предполагается, что они переносятся из соответствующего расчета за предыдущий год, а если такового не было – рассчитываются в порядке, аналогичном расчету на конец года.

Как видно из примера, чистые активы меньше уставного капитала как раз на величину наработанных организацией за время ее деятельности убытков (25 000 руб. - 22 500 руб. = 2500 руб.).

В соответствии с п. 2 ст. 33 Закона № 14-ФЗ утверждение годовых бухгалтерских балансов и решение вопроса об изменении размера уставного капитала общества с ограниченной ответственностью относятся к исключительной компетенции общего собрания участников общества.

Согласно ст. 34 этого закона общее собрание участников, на котором утверждаются годовые результаты деятельности общества, в том числе и годовой бухгалтерский отчет, должно проводиться не ранее, чем через два месяца, и не позднее четырех месяцев после окончания финансового года*.

В рассматриваемой ситуации собрание участников ООО «Альфа» по утверждению годового отчета и принятии решения об уменьшении уставного капитала по итогам деятельности за 2019 г. должно пройти в срок с 1 марта по 30 апреля 2020 г.

После принятия решения об утверждении баланса за 2019 г., за которое должно проголосовать большинство участников собрания (если иное не установлено учредительными документами общества), принимается решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов**.

* Для акционерных обществ в соответствии с п. 1 ст. 47 Закона № 208-ФЗ годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом АО, но не ранее, чем через два месяца, и не позднее шести месяцев после окончания финансового года.

Для унитарных предприятий согласно п. 1 ст. 20 Закона № 161-ФЗ годовую отчетность утверждает собственник предприятия (органы государственной власти или органы местного самоуправления).

** В акционерных обществах согласно п. 2 ст. 49 Закона № 208-ФЗ решение об уменьшении уставного капитала принимается большинством акционеров – владельцев голосующих акций общества, принимающих участие в собрании.

Для унитарных предприятий, как уже было сказано выше, такое решение принимается собственником имущества.

Расчет стоимости чистых активов ООО «Альфа» за 2019 год

Наименование показателя	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного года	На конец отчетного периода	Пояснения по расчету показателя для рассматриваемого примера
I. Активы				
1. Нематериальные активы	1110		0	
2. Результаты исследований и разработок	1120		0	
3. Основные средства	1130		405 500	сч. 01 - сч. 02 (1 135 700 - 730 200)
4. Доходные вложения в материальные ценности	1140		0	
5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения	1150		0	
6. Прочие внеоборотные активы*	1160 + 1170		35 900	сч. 09
7. Запасы	1210		2 087 930	сч. 10 + сч. 43 (1 037 530 + 1 050 400)
8. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220		125 900	сч. 19
9. Дебиторская задолженность**	1230		685 200	сч. 62
10. Денежные средства	1250		80 300	сч. 51
11. Прочие оборотные активы	1260		0	
12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1-11)			3 420 730	405 500 + 35 900 + + 2 087 930 + 125 900 + + 685 200 + 80 300
II. Пассивы				
13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам	1410		0	
14. Прочие долгосрочные обязательства***	1420 + 1450		18 300	сч. 77
15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам	1510		2 500 000	сч. 66
16. Кредиторская задолженность	1520		824 730	сч. 60 + сч. 62 + + сч. 68 + сч. 69 + сч. 70 (285 700 + 134 980 + + 229 450 + 149 400 + + 25 200)
17. Резервы предстоящих расходов	1540		55 200	сч. 63
18. Прочие краткосрочные обязательства***	1550		0	
19. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13-18)			3 398 230	18 300 + 2 500 000 + + 824 730 + 55 200
20. Стоимость чистых активов акционерного общества (итого, активы принимаемые к расчету (стр. 12 - стр. 19)			22 500	3 420 730 - 3 398 230

* Включая величину отложенных налоговых активов.

** За исключением задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников, членов) по взносам (вкладам) в уставный капитал (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал) и по оплате акций.

*** Включая величину отложенных налоговых обязательств. При этом в данных о величине прочих долгосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и прекращением деятельности.

Согласно п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ в течение 3-х рабочих дней после принятия обществом решения об уменьшении его уставного капитала общество обязано*:

— сообщить о таком решении в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц,

— дважды (с периодичностью 1 раз в месяц) опубликовать в органе печати, в котором публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц, уведомление об уменьшении своего уставного капитала**.

Кредитор общества с ограниченной ответственностью, если его права требования возникли до опубликования уведомления об уменьшении уставного капитала общества, не позднее чем в течение 30 дней с даты последнего опубликования такого уведомления вправе потребовать от общества досрочного исполнения соответствующего обязательства, а при невозможности досрочного исполнения такого обязательства его прекращения и возмещения связанных с этим убытков (п. 5 ст. 20 Закона № 14-ФЗ). Однако на основании п. 6 ст. 20 Закона № 14-ФЗ суд вправе отказать в удовлетворении этого требования, если общество докажет, что:

1) в результате уменьшения его уставного капитала права кредиторов не нарушаются;

2) предоставленное обеспечение является достаточным для надлежащего исполнения соответствующего обязательства.

Для акционерных обществ установлены аналогичные правила. Согласно п. 4 ст. 99 ГК РФ и п. 6 ст. 35 Закона № 208-ФЗ, если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала по окончании отчетного года, следующего за вторым отчет-

* Полностью аналогичные требования содержатся и в п. 1 ст. 30 Закона № 208-ФЗ (для акционерных обществ), и в п. 4 ст. 15 Закона № 161-ФЗ (для унитарных предприятий).

** В уведомлении об уменьшении уставного капитала общества указываются (п. 4 ст. 20 Закона № 14-ФЗ):

1) полное и сокращенное наименование общества, сведения о месте нахождения общества;

2) размер уставного капитала общества и величина, на которую он уменьшается;

3) способ, порядок и условия уменьшения уставного капитала общества;

4) описание порядка и условий заявления кредиторами общества требования, предусмотренного п. 5 ст. 20 Закона № 14-ФЗ, с указанием адреса (места нахождения) постоянно действующего исполнительного органа общества, дополнительных адресов, по которым могут быть заявлены такие требования, а также способов связи с обществом (номера телефонов, факсов, адреса электронной почты и другие сведения).

ным годом или каждым последующим отчетным годом, по окончании которых стоимость чистых активов общества оказалась меньше его уставного капитала, общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего отчетного года обязано принять одно из следующих решений:

- 1) увеличить стоимость чистых активов до размера уставного капитала;
- 2) об уменьшении уставного капитала общества до величины, не превышающей стоимости его чистых активов;
- 3) о ликвидации общества*.

После государственной регистрации уменьшения уставного капитала организация должна отразить его в учете.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов уменьшение уставного капитала в регистрах бухгалтерского учета должно быть отражено проводкой:

Дебет счета 80 Кредит счета 84 — 2500 руб. — уменьшен уставный капитал ООО «Альфа» до величины чистых активов.

Согласно пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ уменьшение уставного капитала организации в соответствии с требованиями законодательства не признается доходом для целей налогообложения прибыли.

Таким образом, данная операция в регистрах налогового учета отражению не подлежит.

Если собственник унитарного предприятия в соответствии с п. 3 ст. 15 Закона № 161-ФЗ, в течение 6-ти календарных месяцев после окончания отчетного года не принимает решение об уменьшении уставного фонда или о восстановлении размера чистых активов до минимального размера уставного фонда, кредиторы вправе потребовать от государственного или муниципального предприятия прекращения или досрочного исполнения обязательств и возмещения причиненных им убытков.

* Напоминаем, что если стоимость чистых активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации в соответствии с п. 4 ст. 99 ГК РФ.

5.2. События после отчетной даты

*После драки кулаками не машут,
но после 1 января немножко можно,
а иногда даже нужно*

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н. Положение это, действительно, очень нужное и важное, и его применение в ряде случаев влечет за собой не только необходимость выполнения тех или иных бухгалтерских записей, но и серьезные налоговые последствия. Поэтому предлагаем бухгалтерам обратить на него самое пристальное внимание.

5.2.1. Какие события являются существенными и что тогда делать

Согласно п. 3 ПБУ 7/98 событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

Обращаем внимание читателей, что согласно п. 6 ПБУ 7/98 отражению в бухгалтерской отчетности подлежат только существенные* события, произошедшие после отчетной даты, независимо от того, какое влияние они оказали на деятельность организации – положительное или отрицательное.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно, исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Таким образом, если событие, имевшее место после отчетной даты, не является существенным, то вполне допустимо отразить его в отчетности текущего года (как это сделать на практике, мы рассмотрим далее).

* Событие, произошедшее после отчетной даты, признается существенным, если без знания о нем пользователи бухгалтерской отчетности не могут произвести достоверную оценку финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

В соответствии с п. 5 ПБУ 7/98 события после отчетной даты делятся на две основные группы:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты с учетом их классификации, установленной в п. 5 ПБУ 7/98, представлен в таблице 5.2.1.1, приведенной на с. 215.

5.2.2. Когда имеют место события после отчетной даты

В соответствии с п. 4 ПБУ 7/98 датой подписания бухгалтерской отчетности, представляемой в адреса, определенные законодательством Российской Федерации, считается дата подписания этой отчетности в установленном порядке. Эта дата проставляется в специально предназначенном для этого поле на первой странице бухгалтерского баланса.

Все события, имевшие место (или выявленные) после даты подписания бухгалтерской отчетности (кроме объявления годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год, которые признаются событиями после отчетной даты при любых условиях), отражаются в бухгалтерской отчетности текущего года, так как согласно п. 3 ПБУ 7/98 они уже не могут быть признаны событиями, наступившими после отчетной даты, которые должны отражаться в бухгалтерской отчетности прошедшего года.

**Факты хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны
событиями после отчетной даты**

События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность	События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность
<ul style="list-style-type: none"> ● объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура его признания банкротом; ● произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату; ● получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации; ● продажа производственных запасов после отчетной даты, результаты которой свидетельствуют о том, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснованным; ● объявление о размерах дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате; ● обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что применение соответствующего процента готовности объекта строительства, использованного для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», было необоснованным; ● получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры; ● обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период 	<ul style="list-style-type: none"> ● принятие решения о реорганизации организации; ● приобретение предприятия как имущественного комплекса; ● реконструкция или планируемая реконструкция; ● принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг; ● крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений; ● пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации; ● прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату; ● существенное снижение стоимости основных средств, произошедшее после отчетной даты; ● непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты; ● действия органов государственной власти (национализация и т. п.)

5.2.3. Как отразить в бухгалтерской отчетности существенные события, произошедшие после отчетной даты

Согласно п. 7 ПБУ 7/98 последствия события, произошедшего после отчетной даты, отражаются в бухгалтерской отчетности одним из двух способов:

– путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации (то есть посредством отражения на счетах бухгалтерского учета в отчетном периоде заключительными оборотами этого периода);

– путем раскрытия соответствующей информации в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу (в других формах отчетности возможность раскрытия соответствующей информации действующими правилами не предусмотрена).

Выбор одного из перечисленных способов зависит от того, какие данные изменятся в результате события, произошедшего после отчетной даты, а также от того, когда возникли хозяйственные условия, признаваемые событиями после отчетной даты, – до или после этой даты:

– если соответствующие данные отражались в бухгалтерском балансе, то и изменения должны быть внесены в баланс, если же данные отражались в других формах отчетности, то и изменения должны вноситься именно в эти формы;

– если хозяйственные условия, признаваемые событиями после отчетной даты, возникли до этой даты, то они отражаются на счетах бухгалтерского учета заключительными оборотами отчетного периода (см. п. 9 ПБУ 7/98), а если после – то в отчетном периоде никаких бухгалтерских записей не производится (см. п. 10 ПБУ 7/98).

В соответствии с п. 9 ПБУ 7/98 в общем случае события, произошедшие после отчетной даты, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в общеустановленном порядке.

Пример 5.2.3.1. Получение новых документов, когда бухгалтерская отчетность еще не была утверждена

При проведении в январе—феврале аудиторской проверки бухгалтерской отчетности организации за предыдущий год были обнаружены существенные ошибки. Аудиторское заключение было получено организацией в начале марта. На момент получения аудиторского заключения бухгалтерская отчетность еще не была утверждена в установленном порядке.

В данной ситуации организация должна произвести следующие действия.

Действие первое. *Следует определить, можно ли признать данный факт событием, наступившим после отчетной даты.*

В приложении 1 к ПБУ 7/98 указано, что к числу событий, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, относится, в частности, обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете, которая ведет к искажению показателей бухгалтерской отчетности за отчетный период.

По условиям примера выявленные в ходе проверки ошибки являются существенными (читайте об этом на с. 36 и с. 481).

Таким образом, исходя из вышеизложенного, данный факт можно считать событием, которое имело место после отчетной даты.

Если некоторые ошибки не являются существенными, то они не будут отнесены к событиям после отчетной даты и соответственно должны исправляться на основании аудиторского заключения в бухгалтерской отчетности за март как факты хозяйственной деятельности, выявленные в новом году*.

* На практике, конечно, бухгалтеры стремятся исправить такие ошибки также и в бухгалтерских регистрах за предыдущий год. В некоторых случаях такие действия могут привести к санкциям со стороны налоговых органов, если в результате исправления такой ошибки произойдет занижение налогооблагаемой базы по какому-либо налогу за отчетный период. Но выявить эти нарушения очень сложно, поскольку аналитическая часть аудиторского заключения нигде не показывается.

Действие второе. *Следует определить, является ли данное событие существенным.*

В соответствии с условиями примера выявленные ошибки являются существенными (читайте об этом на с. 36 и с. 481).

Действие третье. *Необходимо определить способ отражения в бухгалтерской отчетности события, произошедшего после отчетной даты.*

В рассматриваемом случае следует произвести необходимые записи в бухгалтерском учете организации заключительными оборотами истекшего года.

Обращаем внимание читателей, что согласно п. 9 ПБУ 7/98 в случае, если событие происходит после отчетной даты, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Таким образом, формально следуя требованиям ПБУ 7/98, в рассмотренном выше примере следует не только исправить ошибку заключительными оборотами истекшего года, но и еще раз отразить то же самое в марте следующего года (когда получено аудиторское заключение — то есть выявлен сам факт существования события после отчетной даты), сделав сторнировочные записи на суммы, уже отраженные в прошлом году (то есть еще раз на те же самые суммы).

В рассмотренном примере такие действия выглядят излишними. Однако в некоторых случаях они вполне оправданны, и поэтому их все же придется выполнять.

Пример 5.2.3.2. *Реализация товара, переоценка которого была произведена в предыдущем отчетном периоде*

На основании имевшихся у организации данных о рыночных ценах по состоянию на 31 декабря была произведена переоценка товаров (их уценка) с суммы 180 000 руб. до суммы 130 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета в декабре были сделаны следующие записи:

Дебет счета 14 Кредит счета 41 – 50 000 руб. – отражена сумма уценки товаров до цены их возможной реализации на основании акта-описи по переоценке товаров;

Дебет счета 91 Кредит счета 14 – 50 000 руб. – списана на финансовый результат сумма убытка от переоценки товаров (не учитывается в составе внереализационных расходов при определении налогооблагаемой прибыли).

В январе следующего года организация реализовала эти товары за 180 000 руб. (в том числе НДС – 30 000 руб.).

Таким образом, фактическая цена реализации товаров без учета НДС составила 150 000 руб. (180 000 руб. - 30 000 руб.).

В данной ситуации организация должна произвести следующие действия.

Действие первое. *Необходимо определить, можно ли признать данный факт событием, произошедшим после отчетной даты.*

В приложении 1 к ПБУ 7/98 указано, что к числу событий, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, относится, в частности, продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснованным.

В рассматриваемой ситуации (если, конечно, повышение цены не было следствием каких-либо непредвиденных обстоятельств, например резкого роста курса доллара, непредвиденного изменения конъюнктуры рынка и т.п.) налицо необоснованный расчет цены возможной реализации при переоценке товаров на конец года.

Таким образом, данный факт можно считать событием, которое имело место после отчетной даты.

Действие второе. *Следует определить, является ли данное событие существенным.*

В соответствии с условиями примера по состоянию на 31 декабря стоимость товаров с учетом произведенной переоценки составляла

130 000 руб. (для простоты расчетов допустим, что других товаров в остатке не было).

Фактически цена реализации составила 150 000 руб. (без учета НДС). То есть сумма допущенной неточности при определении цены равна 20 000 руб. (150 000 руб. - 130 000 руб.).

Таким образом, отношение денежной оценки последствий события, произошедшего после отчетной даты, к общей сумме соответствующих активов равно: $20\,000 \text{ руб.} : 130\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 15,38\%$.

Рассматриваемое событие, имевшее место после отчетной даты, признается существенным (подробнее о термине «существенность» читайте на с. 36 и с. 481).

Действие третье. *Необходимо определить способ отражения в бухгалтерской отчетности события, произошедшего после отчетной даты.*

В рассматриваемом случае следует увеличить балансовую стоимость товаров на 20 000 руб. и признать в бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря отчетного года убыток от переоценки товаров меньшим на эту сумму, сделав при этом необходимые записи в бухгалтерском учете организации заключительными оборотами истекшего года:

Дебет счета 14 Кредит счета 41 – сторно 20 000 руб. – отражена сумма, на которую была занижена балансовая стоимость товаров при определении цены их возможной реализации;

Дебет счета 91 Кредит счета 14 – сторно 20 000 руб. – отражена сумма, на которую была занижена балансовая прибыль при определении цены возможной реализации товаров.

Таким образом, балансовая стоимость товаров после отражения в бухгалтерской отчетности за прошлый год события, произошедшего после отчетной даты, по состоянию на 1 января нового года составит 120 000 руб. (100 000 руб. + 20 000 руб.).

Действие четвертое. *Следует отразить операцию корректировки стоимости товаров в бухгалтерской отчетности текущего периода.*

В рассматриваемом случае в январе следует сделать запись, обратную той, которая была произведена при отражении события, произошедшего после отчетной даты, заключительными оборотами прошлого года:

Дебет счета 41 Кредит счета 14 – сторно 20 000 руб. – отражена сумма, на которую была занижена балансовая стоимость товаров при определении цены их возможной реализации;

Дебет счета 14 Кредит счета 91 – сторно 20 000 руб. – отражена сумма, на которую была занижена балансовая прибыль при определении цены возможной реализации товаров.

В результате балансовая стоимость товаров вновь составит 130 000 руб. (150 000 руб. - 20 000 руб.).

Одновременно в январе отражается и реализация этих товаров:

Дебет счета 62 Кредит счета 90-1 – 177 000 руб. – отражена договорная стоимость товаров с учетом НДС;

Дебет счета 90-3 Кредит счета 68 – 27 000 руб. – отражена сумма НДС, подлежащего получению (полученного) от покупателя товаров;

Дебет счета 90-2 Кредит счета 41 – 130 000 руб. – списана балансовая стоимость реализованных товаров;

Дебет счета 90-2 Кредит счета 44 – 3000 руб. – списаны издержки обращения по реализованным товарам (сумма взята условно);

Дебет счета 90-9 Кредит счета 99 – 17 000 руб. – отражена прибыль от реализации товаров (177 000 руб. - 130 000 руб. - 27 000 руб. - 3 000 руб.).

В результате получен балансовый убыток в сумме 3000 руб. (17 000 руб. - 20 000 руб.), который будет учитываться при формировании налогооблагаемой прибыли на общих основаниях.

Обращаем внимание читателей, что в любом случае не подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета те события, произошедшие после отчетной даты, которые в соответствии с действующими правилами вообще не должны отражаться на счетах бухгалтерского учета какими-либо записями. Например, при принятии решения о реорганизации может измениться вступительный баланс на какую-либо дату, но никаких записей на счетах бухгалтерского учета делать не следует.

В таких случаях сведения о событиях, произошедших после отчетной даты, должны найти свое отражение в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. Также в пояснительной записке должны быть отражены сведения об изменении в результате события после отчетной даты исчисленных сумм налогов и другие аналогичные сведения.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах описываются события, имевшие место после отчетной

даты, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (см. п. 10 ПБУ 7/98). Соответственно в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете в таких случаях не производятся.

Согласно п. 11 ПБУ 7/98 информация, содержащаяся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, должна включать краткое описание характера события, наступившего после отчетной даты, и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить в денежном выражении последствия события, имевшего место после отчетной даты, отсутствует, то организация должна на это указать.

При фактическом наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Пример 5.2.3.3. *Приобретение в предыдущем отчетном периоде акций, рыночная цена которых впоследствии значительно уменьшилась*

В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года отражены значительные вложения организации в акции другой организации. В марте следующего года организация получила информацию о том, что рыночная цена этих акций значительно уменьшилась.

В данной ситуации организация должна отразить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах соответствующую информацию:

- описать характер события (уменьшение рыночной цены вложений в ценные бумаги другой организации). При этом желательно указать основание для таких выводов (то есть указать источник получения сведений);
- привести рыночную стоимость акций с учетом события, возникшего после отчетной даты;
- указать сумму возможного убытка организации в результате наступления события после отчетной даты.

Переоценка ценных бумаг может быть произведена в новом году в соответствии с действующим законодательством (то есть если изменилась котировка этих акций на фондовом рынке и выполнены другие необходимые условия).

5.3. Оценочные обязательства, условные активы и обязательства

ПБУ 8/2010 утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (далее – ПБУ 8/2010).

Данное Положение устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (далее – организации). Оно может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг (п. 3 ПБУ 8/2010). Кроме того, действие ПБУ 8/2010 не распространяется на:

- договоры, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств, за исключением договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (далее – заведомо убыточные договоры)*;

- резервный капитал, резервы, формируемые из нераспределенной прибыли организации;

- оценочные резервы;

- суммы, учитываемые в соответствии с ПБУ 18/02, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (т.е. отложенные активы и обязательства).

Что такое оценочные обязательства и когда они возникают

Согласно п. 4 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство – это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. К ним относятся различные штрафные санкции по судебным и внесудебным спорам, возможные убытки по договорам, расторжение которых невозможно без штрафных санкций, расходы на гарантийное обслуживание и т.п.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

* При этом не является заведомо убыточным договор, исполнение которого может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций. Подробно о понятии «существенность» читайте на с. 36 и с. 481.

• у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. Например, проданы товары с гарантийным сроком использования, и существует высокая вероятность их возврата или ремонта по гарантии.

В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует. Например, если проданные товары настолько качественны, что расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание крайне незначительны либо могут вообще отсутствовать, то оценочное обязательство не возникает;

• уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно. Например:

– если расходы на гарантийный ремонт несет сама организация, то оценочное обязательство возникает;

– если при продаже предоставляется определенная скидка с цены, за которую гарантийное обслуживание осуществляет иная организация (например, дилер или дистрибьютор), то оценочное обязательство не возникает, т.к. организация уменьшает свои экономические выгоды уже в момент продажи товара, а не в результате необходимости осуществления конкретных гарантийных ремонтов в будущем;

• величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. Например:

– имеются данные о затратах на гарантийный ремонт аналогичных товаров в предыдущих периодах или у других производителей;

– в ходе разработки промышленных образцов производились испытания, в результате которых установлена вероятность возникновения тех или иных неисправностей и может быть определена стоимость потенциального ремонта;

– при продаже товаров организация берет обязательства на бесплатное для клиента гарантийное техническое обслуживание этих товаров в течение определенного срока (наладка, смазка, замена отдельных быстроизнашивающихся деталей и т.п.).

Поскольку речь идет об оценочных обязательствах, то ключевую роль в их определении имеет вероятность предстоящего уменьшения экономических выгод для исполнения этих обязательств. Вероятность – величина чисто математическая, а теория вероятности в том или ином объеме изучается студентами всех экономических специальностей. Поэтому автор не видит необходимости уделять место

математическим формулам в данном комментарии – они всем известны, а освежить знания можно при помощи стандартного математического справочника или вузовского учебника. Тем более, что ПБУ 8/2010 только говорит о большей или меньшей степени вероятности, но не требует приведения специальных расчетов. Поэтому бухгалтер может и не утруждать себя сложными формулами. Кстати в ряде случаев оценка вероятности наступления соответствующего события действительно может быть только экспертной. Например, только юрист может оценить вероятность выигрыша или проигрыша конкретного дела в суде и вероятную сумму уплаты в результате этого пени, неустоек, штрафных санкций и т.п. Никакие математические расчеты не сделают этого более точно, чем опыт специалиста. Поэтому в данном случае вероятность может быть оценена экспертным путем.

Согласно п. 7 ПБУ 8/2010 уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Например, прошлый опыт показывает, что по гарантии в ремонт попадает каждое 5-е проданное изделие, а расходы на гарантийный ремонт составляют от 5 до 10 процентов выручки от продаж. В этом случае и в будущем возникновение расходов на гарантийный ремонт признается более вероятным, чем нет. Однако, если в отчетном периоде успешно проведено серьезное усиление борьбы за качество и проданные в этот период товары практически не попадали в гарантийный ремонт, то и в будущем возникновение таких расходов маловероятно, а значит, это может стать аргументом для непризнания в отчетности оценочных обязательств в части расходов на гарантийный ремонт.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Примеры анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства приведены в приложении № 1 к ПБУ 8/2010 (читайте об этом подробнее в книге Г.Ю. Касьяновой «26 ПБУ: практический комментарий». – М.: АБАК. Условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

Раскрытие информации о выданных независимых гарантиях

Согласно Гражданскому кодексу РФ независимые гарантии помимо банков или иных кредитных организаций могут выдаваться другими коммерческими организациями.

В соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Учитывая это, в случае единовременного исполнения указанных условий коммерческая организация, выдавшая независимую гарантию (гаранта) по просьбе другого лица (принципала), признает в бухгалтерском учете оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства должна отражать наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

В иных случаях гарант раскрывает в бухгалтерской отчетности условное обязательство.

Признание расходов на выплату работникам организации премии по итогам работы за год

В соответствии с ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее – оценочное обязательство) может возникнуть, наряду с иными условиями, в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Учитывая это, в случае, когда в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии

в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году, организация на основе оценки вероятности достижения таких показателей (условий) в отчетном году признает оценочное обязательство.

Оценочные обязательства, возникающие в результате предстоящей реструктуризации

Реструктуризация деятельности организации – это осуществление программы действий, запланированной и контролируемой руководством организации, существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления.

Согласно п. 11 ПБУ 8/2010 обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации являются существующими на отчетную дату при одновременном соблюдении следующих условий:

- организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:

- затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места ее осуществления;

- структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;

- расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

- время начала исполнения плана предстоящей реструктуризации деятельности организации;

- организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем.

Отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций

Согласно ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения может возникнуть, наряду с иными основаниями, из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений и пр. (оценочное обязательство). Условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства определены в п. 5 ПБУ 8/2010.

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятно выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается соответствующая сумма оценочного обязательства.

Исходя из п. 8 ПБУ 8/2010 величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога. Например, если оценочное обязательство признано в связи с нарушением организацией порядка уплаты налога на прибыль, данное обязательство относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Условные активы и обязательства

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (или ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 13 ПБУ 8/2010).

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 9 ПБУ 8/2010).

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условий, предусмотренных пп. «б» и (или) «в» п. 5 ПБУ 8/2010. Например, строительная организация далеко не всегда может предвидеть выявление в ходе эксплуатации сданного объекта скрытых дефектов, которые подлежат устранению за ее счет, а также не может заранее оценить предстоящую стоимость этих работ.

К условным обязательствам относится также часть солидарного с другими лицами обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным (п. 10 ПБУ 8/2010).

Размер оценочного обязательства

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку* расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010).

* То есть сумму, необходимую по состоянию на отчетную дату непосредственно для исполнения (погашения) обязательства или для перевода его на другое лицо.

Величина оценочного обязательства должна быть подтверждена документально (п. 16 ПБУ 8/2010). Например, для оценки расходов на предстоящий гарантийный ремонт можно воспользоваться данными о таких расходах в предшествующие периоды. При этом такие данные могут быть скорректированы (как в большую, так и в меньшую сторону) с учетом изменения расходов на заработную плату, стоимости запчастей, изменения размера отчислений в государственные внебюджетные фонды и т.п., а также с учетом изменения процента брака в текущем периоде, совершенствования технологического процесса, повышения квалификации персонала и т.п.

В случае если у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении организацией соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива (п. 19 ПБУ 8/2010). Величина такого актива не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива.

В отчете о финансовых результатах организации расходы, отражаемые при признании оценочных обязательств, представляются за вы-

Таблица 5.3.1

Определение величины оценочного обязательства*

Способ определения	Правила определения	Обстоятельства, принимаемые в расчет (п. 18 ПБУ 8/2010)	Обстоятельства, НЕ принимаемые в расчет (п. 19 ПБУ 8/2010)
Путем выбора из набора значений	принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность (пп. «а» п. 17 ПБУ 8/2010)	<ul style="list-style-type: none"> ● последствия событий после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98; ● риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству; ● будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут) 	<ul style="list-style-type: none"> ● суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02; ● ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством. Такие поступления отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с ПБУ 9/99; ● ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства
Путем выбора из интервала значений (при этом вероятность каждого значения в интервале равновелика)	принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала (пп. «б» п. 17 ПБУ 8/2010)		

* Примеры определения величины оценочного обязательства приведены в приложении № 2 к ПБУ 8/2010.

четом доходов, признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам.

Приведенная стоимость или дисконтирование

Согласно п. 20 ПБУ 8/2010 в случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (далее – приведенная стоимость).

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. Пример определения приведенной стоимости оценочного обязательства представлен в приложении № 2 к ПБУ 8/2010.

Списание оценочного обязательства

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

Учитывая изложенное, в случае превышения суммы, исчисленной в отчетном периоде для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, над суммой признанного оценочного обязательства сумма указанного превышения относится на расходы

по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Отражение оценочных обязательств в учете

Оценочные обязательства в отношении предстоящих расходов признаются только при выполнении всех условий, установленных п. 5 ПБУ 8/2010. Не признаются в бухгалтерском учете:

- оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ, услуг) и от иных факторов (п. 12 ПБУ 8/2010);

- условные обязательства и условные активы (п. 14 ПБУ 8/2010). Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности отдельно (см. с. 232).

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (п. 8 ПБУ 8/2010). При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива:

Дебет счета 26 (44, 91, 08, 58 и др.) Кредит счета 96.

При этом солидарные обязательства признаются в той части, в которой должна понести расходы данная организация (п. 10 ПБУ 8/2010).

Согласно п. 21 ПБУ 8/2010 в течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов:

Дебет счета 96 Кредит счета 23 (25, 10, 70, 69, 60 и др.).

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано, если иное специально не установлено ПБУ 8/2010.

В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке:

Дебет счета 20 (23, 25, 44 и др.) Кредит счета 23 (25, 10, 70, 69, 60 и др.).

Согласно п. 22 ПБУ 8/2010 в случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных п. 5 ПБУ 8/2010 (см. с. 223), неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы:

Дебет счета 96 Кредит счета 91.

В исключение из общего правила при погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценочные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации):

Дебет счета 96 (субсчет по ранее возникшему погашенному (погашаемому) обязательству) Кредит счета 96 (субсчет по признаваемому следующему по времени оценочному обязательству того же рода).

Согласно п. 23 ПБУ 8/2010 обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

а) увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства п. 8 ПБУ 8/2010 (без включения в стоимость актива), при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства. При этом делается проводка:

Дебет счета 26 (44, 91) Кредит счета 96;

б) уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства п. 22 ПБУ 8/2010, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства:

Дебет счета 96 Кредит счета 91;

в) остаться без изменения;

г) списана полностью в порядке, установленном п. 22 ПБУ 8/2010, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных п. 5 ПБУ 8/2010:

Дебет счета 96 Кредит счета 91.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности раскрывается информация как по оценочным обязательствам (отраженным проводками по счету 96), так и по условным обязательствам, которые на счетах бухгалтерского учета не отражаются. Вся эта информация должна быть сгруппирована в отдельный раздел пояснений к бухгалтерскому балансу. Минимальный перечень сведений, отражаемых в бухгалтерской отчетности, вы найдете в таблице 5.3.2 ниже.

Обратите внимание: приведенный перечень является минимально допустимым. При этом организация имеет право расширить перечень предоставляемой информации по своему усмотрению.

Таблица 5.3.2

Информация, раскрываемая в бухгалтерской отчетности

Вид обязательства или актива	Объем информации, обязательной к раскрытию в отчетности	Основание
Оценочное обязательство	<p>а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;</p> <p>б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;</p> <p>в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;</p> <p>г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;</p> <p>д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);</p> <p>е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;</p> <p>ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;</p> <p>з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с п. 19 ПБУ 8/2010</p>	п. 24 ПБУ 8/2010
Условное обязательство*	<p>а) характер условного обязательства;</p> <p>б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;</p> <p>в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;</p> <p>г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства</p>	п. 25 ПБУ 8/2010
Условный актив	<p>а) характер условного актива;</p> <p>б) оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.</p> <p>Перечисленная информация обязательно раскрывается только в случае, если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным</p>	п. 27 ПБУ 8/2010

* В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Согласно п. 26 ПБУ 8/2010 информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникло в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

Обратите внимание: в исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном ПБУ 8/2010, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию (п. 28 ПБУ 8/2010). В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

5.4. Информация по сегментам

В соответствии с п. 1 ПБУ 12/2010 оно применяется при формировании и представлении информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. При этом организации – эмитенты публично размещаемых ценных бумаг должны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010 в обязательном порядке, а другие организации применяют его по своему желанию.

ПБУ 12/2010 используется исключительно при составлении бухгалтерской отчетности и не предназначено для применения при составлении специальных видов отчетности (например, статистической, предъявляемой обслуживающему банку и т.п.), если в правилах составления такой отчетности и информации не предусматривается использование ПБУ 12/2010.

Что может быть признано отдельным сегментом

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятель-

ности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности (п. 4 ПБУ 12/2010).

Однако, в отличие от предыдущего ПБУ 12, новая версия этого документа требует составления отчетности только по тем сегментам деятельности, которые реально выделяются организацией для ее управленческих нужд и на основании информации о которых руководство данной организации принимает управленческие решения. При этом выделение информации по сегментам возможно как в рамках бухгалтерского, так и в рамках управленческого учета.

Таким образом, не требуется выделение сегментов и проведение каких-либо расчетов специально для составления отчетности. В отчетности отражается лишь та информация по сегментам, которая обычно формируется в деятельности организации и используется для управленческих нужд.

Согласно п. 6 ПБУ 12/2010 в зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

- а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- г) структурные подразделения организации.

Обратите внимание: приведенный выше перечень является открытым и понимать его следует во взаимосвязи с пп. «в» п. 5 ПБУ 12/2010 (см. наши комментарии в разделе «Необходимые условия для выделения сегментов»). На этом основании основой для выделения сегментов могут стать и отдельные виды расходов организации, и отдельные производственные цепочки, в рамках которых производится внутреннее трансфертное ценообразование, и т.д.

Необходимые условия для выделения сегментов

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации (п. 5 ПБУ 12/2010). При этом такая информация должна одновременно удовлетворять следующим условиям:

Условие первое. *Способность данной части деятельности приносить экономические выгоды, для получения которых производятся (или*

предполагаются в будущем) соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами).

Таким образом, в качестве сегмента не может быть выделена информация о любых активах или видах деятельности, не нацеленных на получение прибыли. Например:

- об использовании прибыли;
- о благотворительной деятельности;
- о целевых поступлениях и их расходовании (если это в дальнейшем не принесет прибыли).

Не может быть выделена в качестве самостоятельного сегмента также информация:

- о внереализационных (в современной терминологии – прочих) доходах, не связанных с осуществлением расходов (например, различные штрафные санкции);
- о внереализационных (в современной терминологии – прочих) расходах, не приводящих к получению доходов (например, потери от хищений, убытки от стихийных бедствий и т.д.).

Однако информация о прочих доходах и расходах вполне может стать составной частью информации, формируемой в рамках более крупного сегмента (например, если в качестве сегмента выделяется географический регион, в котором осуществляется деятельность, либо деятельность отдельного структурного подразделения).

Условие второе. *Результаты данной части деятельности систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (далее – полномочные лица организации).*

Таким образом, если даже бухгалтерия организации ведет обособленный учет доходов и расходов по отдельным видам продукции или видам деятельности, но руководство эта информация не интересует, то соответствующие сегменты в отчетности не выделяются.

Условие третье. *По данной части деятельности могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.*

Таким образом, в качестве сегмента, как правило, нельзя выделить отдельные службы и подразделения организации, не осуществляющие самостоятельно производство и реализацию продукции (на-

пример, складское хозяйство, бухгалтерия и т.п.). Однако, если в организации введена система трансфертного* ценообразования, то в качестве самостоятельного сегмента выделяется каждое подразделение или отдельная служба, в отношении которых установлены трансфертные цены.

Согласно п. 9 ПБУ 12/2010 помимо основных условий выделения сегментов организация может использовать также дополнительные условия, в том числе:

- специфический характер отдельного направления деятельности (например, продажи товаров в магазине льготным категориям населения, производство и реализация экологически чистых продуктов и т.п.);
- ответственность конкретных лиц за результаты отдельного направления деятельности (сегменты формируются на основе структуры управления и ответственности менеджеров за свой участок — например, продажи по группе клиентов каждого менеджера отдела продаж**);
- обособленность информации, представляемой совету директоров (наблюдательному совету) организации;
- другие условия.

Порядок выделения сегментов

При выделении сегментов учитывается информация, используемая полномочными лицами организации, сведения, размещаемые в средствах массовой информации, иная доступная информация, в частности, управленческие документы по планированию, отчеты высшего органа управления организации, сведения, опубликованные на Интернет-сайте организации, и тому подобное (п. 7 ПБУ 12/2010).

Таким образом, выделение сегментов следует начать с анализа информации, предоставляемой пользователям бухгалтерской и управленческой отчетности, а затем последовательно проверить, какая из этой информации отвечает требованиям ПБУ 12/2010. Эту процедуру можно представить в следующей последовательности действий.

* Имеется в виду соответствующая система управления и ведения учета, при которой устанавливаются внутренние цены для проведения «внутренних расчетов».

** По мнению автора, выделение такой информации в отчетный сегмент далеко не всегда оправданно. Но, например, для компаний сетевого маркетинга выделение таких сегментов просто необходимо.

Действие первое. Составляем перечень отчетности, предоставляемой руководству организации.

Все формы отчетности, попавшие в этот перечень, автоматически удовлетворяют условию 2 (см. с. 236).

Но из него следует исключить всю отчетность, которая составляется по организации в целом, без подразделения по отдельным сегментам (видам деятельности или местам ее осуществления, подразделениям организации и т.п.).

Оставшиеся формы отчетности могут содержать в себе информацию по сегментам, если они удовлетворяют условиям 1 и 3 (см. с. 235–237).

Действие второе. Проверяем по каждому документу – содержится ли в нем финансовые показатели деятельности какого-либо сегмента (или группы сегментов).*

Например, не может быть отчетом по сегментам просто оборотно-сальдовая ведомость по какому-либо счету. Необходимо наличие в этом отчете определенных финансовых показателей деятельности (доходы и расходы). Таким образом, данные для составления отчетности по сегменту всегда формируются в первую очередь на основе оборотов по счету 90 «Продажи» (в некоторых случаях также могут использоваться данные по счету 91 «Прочие доходы и расходы»).

Однако обороты по счету 90 формируются путем последовательного отражения информации обо всех продажах и расходах, связанных с их осуществлением, на различных счетах бухгалтерского учета. Поэтому информация по сегментам также может формироваться не только на субсчетах к счету 90, но и на субсчетах к другим счетам бухгалтерского учета, а также в аналитических регистрах или специальных регистрах управленческого учета. Порядок формирования этой информации зависит исключительно от принятой в организации учетной политики.

* Согласно п. 8 ПБУ 12/2010 несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, если такое объединение соответствует целям ПБУ 12/2010, а также при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

- характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;
- процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);
- другие характеристики.

Отчетные сегменты

В зависимости от управленческой структуры и размера компании отчетных сегментов может быть как всего несколько штук, так и не один десяток. При этом для пользователей бухгалтерской отчетности, как правило, имеют значение лишь существенные доходы и расходы. Поэтому в ПБУ 12/2010 все сегменты разделены на две категории – отчетные сегменты и прочие.

Перечень отчетных сегментов определяется организацией исходя из ее организационной и управленческой структуры (п. 12 ПБУ 12/2010).

Согласно п. 10 ПБУ 12/2010 сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10% общей суммы выручки всех сегментов;
- финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10% от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;
- активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Информация по сегменту, выделенному в качестве отчетного, обособленно раскрывается в бухгалтерской отчетности посредством включения в нее перечня показателей, установленного ПБУ 12/2010 (см. с. 240–243). Показатели, характеризующие деятельность, не включенную в отчетные сегменты, раскрываются в бухгалтерской отчетности как прочие сегменты (п. 16 ПБУ 12/2010). При этом согласно п. 14 ПБУ 12/2010 на отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75% выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

Сегмент, показатели которого ниже предусмотренных выше 10%, может быть выделен в качестве отчетного, если информация по данному сегменту будет полезной заинтересованным пользователям или если существует необходимость выделения большего количества отчетных сегментов для выполнения условия, предусмотренного п. 14 ПБУ 12/2010*.

* Если на отчетные сегменты приходится менее 75% выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяет ли каждый из них в отдельности условиям, предусмотренным п. 10 ПБУ 12/2010.

В соответствии с п. 13 ПБУ 12/2010 при определении перечня отчетных сегментов организация может объединить информацию по двум и более сегментам, показатели которых ниже предусмотренных п. 10 ПБУ 12/2010, в том случае, если такое объединение соответствует требованиям этого ПБУ, а также при условии сходства объединяемых сегментов по характеристикам, предусмотренным п. 8 ПБУ 12/2010 (см. сноску на с. 238).

Отчетных сегментов не может быть более 10 (п. 15 ПБУ 12/2010). В случае если количество отчетных сегментов превышает эту цифру, организация должна проанализировать возможность их объединения в соответствии с п. 13 ПБУ 12/2010.

При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в определении перечня отчетных сегментов (п. 17 ПБУ 12/2010):

- если сегмент, выделенный в качестве отчетного в периоде, предшествующем отчетному, в отчетном периоде не соответствует условиям отчетного сегмента, но предполагается, что указанный сегмент будет выделяться как отчетный в будущем, такой сегмент выделяется в качестве отчетного сегмента в отчетном периоде;
- если сегмент впервые стал удовлетворять условиям отчетного сегмента в отчетном периоде, то по нему должна быть представлена также сравнительная информация за предшествующие отчетному периоды, за исключением случаев, когда необходимая информация отсутствует и ее подготовка противоречит требованию рациональности.

Раскрытие информации по отчетным сегментам

Порядок раскрытия информации по отчетным сегментам систематизирован в таблице 5.4.1 на с. 242. Кроме того, согласно п. 25 ПБУ 12/2010 организация раскрывает следующие показатели по каждому отчетному сегменту в случае их представления полномочным лицам организации на систематической основе независимо от включения таких показателей в расчет финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента*:

- а) выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации;
- б) подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;
- в) проценты (дивиденды) к получению**;

* Оценка данных показателей производится по общим правилам (см. строки 2 и 3 таблицы 5.4.1 на с. 242).

** См. текст сноски * на с. 241.

- г) проценты к уплате*;
- д) величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- е) иные существенные доходы и расходы;
- ж) налог на прибыль организаций.

Организация раскрывает по каждому отчетному сегменту величину внеоборотных активов в случае представления такого показателя полномочным лицам организации на систематической основе независимо от включения этого показателя в расчет общей величины активов отчетного сегмента (п. 26 ПБУ 12/2010)**.

Выручка, расходы, активы и обязательства, относящиеся к двум и более отчетным сегментам, подлежат обоснованному распределению между данными сегментами (п. 19 ПБУ 12/2010). Способ распределения определяется организацией в зависимости от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять основу распределения показателей между отчетными сегментами.

Распределенные выручка и расходы включаются в раскрываемый в бухгалтерской отчетности финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в том случае, если такие данные включаются в расчет финансового результата (прибыли, убытка) этого сегмента, используемого полномочными лицами организации для принятия решений.

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчет противоречит требованию рациональности (п. 32 ПБУ 12/2010). При этом пересчету подлежит сравнительная информация по каждому показателю отчетного сегмента.

Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

* Допускается зачет между показателями «Проценты (дивиденды) к получению» и «Проценты к уплате» в случае, если проценты (дивиденды) к получению составляют большую часть доходов отчетного сегмента и полномочным лицам организации представляется показатель, исчисляемый как проценты (дивиденды) к получению за вычетом процентов к уплате.

** Оценка данных показателей производится по общим правилам (см. строки 2 и 3 таблицы 5.4.1 на с. 242).

**Порядок раскрытия информации
по отчетным сегментам**

№ п/п	Вид информации по отчетным сегментам, раскрываемой в пояснениях к бухгалтерской отчетности (п. 22 ПБУ 12/2010)	Состав раскрываемой информации	Способы оценки
1	Общая информация	<ul style="list-style-type: none"> ● описание основы выделения сегментов, признанных отчетными; ● случаи объединения сегментов; ● наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом из отчетных сегментов, а также в прочих сегментах (п. 23 ПБУ 12/2010) 	
2	Показатели отчетных сегментов	<ul style="list-style-type: none"> ● финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период; ● общая величина активов на отчетную дату; ● общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации) <p>(п. 24 ПБУ 12/2010)</p>	Показатели приводятся в оценке, в которой они представляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управленческого учета) (п. 18 ПБУ 12/2010).
3	Способы оценки показателей отчетных сегментов	<ul style="list-style-type: none"> ● порядок учета операций между отчетными сегментами; ● характер различий (если они не очевидны из результатов сопоставлений, раскрываемых в соответствии с п. 28 ПБУ 12/2010) между: <ul style="list-style-type: none"> – показателем прибыли (убытка) организации до налогообложения и совокупным показателем прибыли (убытка) отчетных сегментов; – показателями активов и обязательств организации и совокупными показателями активов и обязательств отчетных сегментов; ● характер изменений способов оценки показателей, используемых для определения финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента, по сравнению с предшествующими периодами и влияние таких изменений на финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в отчетном периоде; ● описание различий в распределении данных между отчетными сегментами и их влияние на показатели этих сегментов в случаях, когда способ распределения выручки и расходов отличается от способа распределения активов и обязательств, с которыми эти выручка и расходы связаны (п. 27 ПБУ 12/2010) 	Если полномочные лица организации для принятия решений используют несколько показателей финансового результата (прибыли, убытка), активов или обязательств отчетного сегмента, исчисленных по различным правилам, то в составе информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности организации указанные показатели приводятся в той оценке, которая наиболее соответствует правилам оценки аналогичных показателей по организации в целом, представляемых в ее бухгалтерской отчетности (п. 20 ПБУ 12/2010)

№ п/п	Вид информации по отчетным сегментам, раскрываемой в пояснениях к бухгалтерской отчетности (п. 22 ПБУ 12/2010)	Состав раскрываемой информации	Способы оценки
4	Сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации	<p>Производится сопоставление (п. 28 ПБУ 12/2010):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● суммарной величины выручки всех отчетных сегментов с показателем выручки организации; ● суммарной величины показателей прибыли (убытка) отчетных сегментов с показателем прибыли (убытка) до налогообложения либо показателем чистой прибыли (убытка) за отчетный период, если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль организаций; ● суммарной величины активов отчетных сегментов с величиной активов организации; ● суммарной величины обязательств отчетных сегментов с величиной обязательств организации; ● суммарной величины каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации 	
5	Иная информация, предусмотренная ПБУ 12/2010	<ul style="list-style-type: none"> ● выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации по каждому виду продукции, товаров, работ, услуг или однородных групп продукции, товаров, работ, услуг (п. 29 ПБУ 12/2010); ● информация о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10% общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации (п. 31 ПБУ 12/2010): <ul style="list-style-type: none"> – наименование покупателя (заказчика); – общая величина выручки от продаж такому покупателю (заказчику); – наименование отчетного сегмента (отчетных сегментов), к которому относится данная выручка; ● информация по каждому географическому сегменту деятельности (п. 30 ПБУ 12/2010)*: <ul style="list-style-type: none"> – величина выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, в том числе отдельно от продаж в Российской Федерации и от продаж за рубежом; – стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса организации, в т.ч. размещенных на территории Российской Федерации, размещенных за рубежом 	Показатели приводятся в оценке, применяемой для отражения в бухгалтерской отчетности аналогичных показателей организации в целом (п. 21 ПБУ 12/2010). Указанные показатели отчетного сегмента могут не раскрываться, когда их подготовка противоречит требованию рациональности

* Если величина выручки от продаж, полученной в отдельной стране, или стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса организации, размещенных на территории отдельной страны, является существенной, такой показатель раскрывается обобщенно. При этом организация должна раскрыть правила отнесения выручки от продаж к отдельным странам.

5.5. Учет операций со связанными сторонами

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н (далее – ПБУ 11/2008) применяется при составлении коммерческими организациями бухгалтерской отчетности в случае наличия у них дочерних и зависимых обществ.

5.5.1. Понятие «связанная сторона» в бухгалтерском учете

В соответствии с п. 4 ПБУ 11/2008 юридическими и (или) физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние (связанными сторонами), могут являться:

а) юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации (см. таблицу 5.5.1.1 на с. 245);

б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

5.5.2. Сведения о каких связанных сторонах должны содержаться в бухгалтерской отчетности

В соответствии с п. 9 ПБУ 11/2008 перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, исходя из содержания отношений между организацией и связанной стороной с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой и условий, установленных пунктами 6–8 ПБУ 11/2008 (см. таблицу 5.5.2.1 на с. 246).

Аффилированные лица

Вид влияния	Случаи, когда в бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация об аффилированных лицах	Характеристика взаимоотношений
Контроль	Другая организация или физическое лицо контролирует организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность	Контролирующая организация или физическое лицо (см. п. 7 ПБУ 11/2008): — имеет право распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% голосующих акций акционерного общества или более чем 50% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью; — имеет право распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% голосующих акций акционерного общества или более чем 20% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах
	Организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует другую организацию	
Значительное влияние	Другая организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность	Организация или физическое лицо оказывают значительное влияние на другую организацию, когда имеют возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролируют ее (см. п. 8 ПБУ 11/2008)
	Организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, оказывает значительное влияние на другую организацию	

* Обращаем внимание читателей, что на предпринимателей без образования юридического лица действие ПБУ 11/2008 не распространяется.

5.5.3. Какая информация о связанных сторонах должна быть представлена в отчетности

В соответствии с п. 5 ПБУ 11/2008 в бухгалтерской отчетности должны раскрываться данные об операциях между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной, то есть о любых операциях по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной. К таким операциям относятся:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- другие операции.

**Условия, при соблюдении которых информация о связанных сторонах
следует отражать в бухгалтерской отчетности**

Вид влияния	Случаи, когда в бухгалтерской отчетности организаций раскрывается информация о связанных сторонах	Характеристика взаимоотношений
Контроль	<p>Организация контролируется юридическим и (или) физическим лицом;</p> <p>организация контролирует юридическое лицо;</p> <p>организация и юридическое лицо контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц)</p>	<p>Юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, когда такое юридическое и (или) физическое лицо имеет (п. 7 ПБУ 11/2008):</p> <ul style="list-style-type: none"> – в силу своего участия в хозяйственном обществе (товариществе) либо в соответствии с полномочиями, полученными от других лиц, более 50% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества); – право распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20 % общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества) либо составляющих уставный (складочный) капитал вкладов, долей данного юридического лица и имеет возможность определять решения, принимаемые таким юридическим лицом
Значительное влияние	<p>На организацию оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;</p> <p>организация оказывает значительное влияние на юридическое лицо;</p> <p>на организацию и юридическое лицо оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц)</p>	<p>Юридическое и (или) физическое лицо оказывает значительное влияние на другое юридическое лицо, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролирует его. Значительное влияние может иметь место в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключенного соглашения, участия в наблюдательном совете и других обстоятельств (п. 8 ПБУ 11/2008)</p>

При этом по каждой связанной стороне раскрывается как минимум следующая информация (см. п. 10 ПБУ 11/2008):

- *характер отношений с ним* (контроль или значительное влияние) – см. таблицу 5.5.2.1;
- *виды фактически проведенных операций* (см. перечень операций между связанными сторонами, приведенный выше);
- *объем операций каждого вида* (в абсолютном или относительном выражении). Объем операций в абсолютном выражении может измеряться в рублях (а при необходимости дополнительно еще и в натуральных показателях). Объем операций в относительном выражении определяется как отношение операций определенного вида с данной связанной стороной к общему объему таких операций, совершенных организацией за отчетный период;
- *стоимостные показатели по операциям, незавершенным на конец отчетного периода*. Выполнение этого требования, по сути, означает,

что в пояснительной записке должна отражаться информация не только по фактически совершенным операциям, но и по договорам, исполнение которых на конец отчетного периода не завершено;

- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов. В частности, наличие особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, если они не обусловлены разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями), может свидетельствовать о необоснованности уменьшения размера налоговой обязанности (см. п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53);

- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода. Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации (см. п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета);

- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними (п. 13 ПБУ 11/2008).

Информация о связанных сторонах должна быть отражена в пояснительной записке в виде отдельного раздела (см. п. 14 ПБУ 11/2008). При этом форма представления такой информации не регламентирована. По нашему мнению, наиболее удобно представлять информацию о связанных сторонах в виде таблиц. Систематизация информа-

ции по выбору организации может производиться по одному или нескольким признакам. Некоторые возможные варианты представления информации о связанных сторонах приведены в таблицах 5.5.3.1—5.5.3.3 на с. 248–249).

Автор намеренно не рассматривает конкретные примеры, поскольку полностью уверен, что для бухгалтера любой коммерческой организации не составит труда внести необходимые показатели в соответствующие строки или графы предлагаемых таблиц (тем более, что за допущенные при этом ошибки все равно не будут применяться какие-либо штрафные санкции). Кроме того, обращаем внимание читателей, что все приведенные варианты формы представления сведений о связанных сторонах являются примерными, поэтому в них приведены строки не по всем видам связанных сторон и указано лишь два вида операций с ними.

Кроме того, организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу (см. п. 11 ПБУ 11/2008), представленную в таблице 5.5.3.4 на с. 250.

Таблица 5.5.3.1

**Информация о связанных сторонах
(сгруппирована по наименованиям связанных сторон)**

№ п/п	Наименование связанных сторон	Характер отношений со связанными сторонами	Вид операции	Объем совершенных операций	Объем операций, исполнение которых не завершено на конец отчетного периода	Методика определения цены
1	ООО «Спутник»	контроль	Реализация продукции			
			сдача имущества в аренду			
Итого по ООО «СПУТНИК»						
2	ЗАО «Спутник-2»	существенное влияние	Реализация продукции			
Итого по ЗАО «Спутник-2»						
Всего по связанным сторонам						

**Информация о связанных сторонах
(сгруппирована по характеру отношений со связанными сторонами)**

№ п/п	Наименование связанных сторон	Вид операции	Объем совершенных операций	Объем операций, исполнение которых не завершено на конец отчетного периода	Методика определения цены
Операции с контролируруемыми связанными сторонами					
1	ООО «Спутник»	Реализация продукции			
2	ЗАО «Спутник-2»	Сдача имущества в аренду			
Итого по сделкам с контролируруемыми связанными сторонами					
Операции со связанными сторонами, на которые организация оказывает существенное влияние					
1	ЗАО «Спутник-2»	Реализация продукции			
Итого по сделкам со связанными сторонами, на которые организация оказывает существенное влияние					
Всего					

Таблица 5.5.3.3

**Информация о связанных сторонах
(сгруппирована по видам операций со связанной стороной)**

№ п/п	Наименование связанных сторон	Характер отношений со связанной стороной	Объем совершенных операций	Объем операций, исполнение которых не завершено на конец отчетного периода	Методика определения цены
Реализация продукции					
1	ООО «Спутник»	Контроль			
2	ЗАО «Спутник-2»	Существенное влияние			
Итого по сделкам по реализации продукции					
Сдача имущества в аренду					
1	ЗАО «Спутник-2»	Существенное влияние			
Итого по сделкам по сдаче имущества в аренду					
Всего					

**Информация о размерах вознаграждений,
выплаченных управленческому персоналу**

Наименование вознаграждения	Сумма
Краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала);	
долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты:	
– вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);	
– вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;	
– иные долгосрочные вознаграждения	

Раскрытие информации о бенефициарных владельцах

В соответствии с ПБУ 11/2008 перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе этого ПБУ, исходя из содержания отношений между организацией и связанной стороной с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.

При установлении указанного перечня следует иметь в виду понятие бенефициарного владельца, установленное Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Исходя из этого закона бенефициарный владелец юридического лица – это физическое лицо, которое, в конечном счете, прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) данным юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия данного юридического лица.

Информация о связанных сторонах должна быть изложена ясно и полно с тем, чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций со связанными сторонами. В частности, при раскрытии информации о бенефициарных владельцах указываются сведения, позволяющие однозначно идентифицировать данного владельца.

Если в отчетном периоде организация проводила операции с бенефициарными владельцами, то в бухгалтерской отчетности по каждому из них раскрывается:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

5.6. Информация по прекращаемой деятельности

Коммерческая деятельность всегда предполагает определенный риск и поиски возможностей с минимальными затратами получить максимальную прибыль. По этой причине организации нередко прекращают осуществление своей деятельности по тем направлениям, которые приносят наименьший доход. Принимая такое решение, руководители предприятия оказываются перед необходимостью закрыть соответствующие цеха, отделы, филиалы и т.п.

Прекращение отдельных видов деятельности не может не сказаться на финансовом состоянии предприятия в целом, даже если оно является весьма успешным и продолжает активно развиваться в других направлениях. Ведь активы организации будут продаваться — по отдельности или как имущественный комплекс и, что вполне вероятно, по цене ниже рыночной; работники, занятые выполнением работ по прекращаемому виду деятельности, будут уволены, и им придется выплачивать выходное пособие; кроме того, организация будет вынуждена расторгнуть или перезаключить договоры с поставщиками материалов и покупателями продукции (работ, услуг) и выплатить им соответствующие суммы штрафов и неустоек.

Однако организация может весьма успешно справиться со всеми перечисленными выше проблемами — выгодно продать все ненужное имущество и без лишнего ущерба для себя урегулировать отношения со всеми заинтересованными лицами. Так что понесет она убытки или нет в результате прекращения деятельности по отдельным операционным и географическим сегментам — это вопрос, ответы на который в каждом конкретном случае могут варьироваться.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (далее — ПБУ 16/02), не рассматривает приостановление деятельности организации без намерения ее прекратить как ее прекращение.

В качестве признаков прекращения деятельности п. 6 ПБУ 16/02 установлено следующее:

— продажа имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;

- продажа отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;
- отказ от продолжения части деятельности.

Создание резерва в связи с прекращением деятельности

Если существует неопределенность в отношении величины либо срока исполнения обязательств, обусловленных требованиями законодательства, условиями договоров либо добровольно принятых на себя организацией перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности, для урегулирования таких обязательств организация вправе образовать резерв (п. 8 ПБУ 16/02). Создание и использование резерва, а также его оценка должны осуществляться по правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденным приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (далее – ПБУ 8/2010).

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 организация может создавать такие резервы при одновременном выполнении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- величина возникшего обязательства может быть достаточно обоснованно оценена.

Пунктом 8 ПБУ 8/2010 предусмотрено, что создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы или включаются в стоимость актива. Однако в случае прекращения организацией осуществления какого-либо вида деятельности создаваемый резерв может быть признан в бухгалтерском учете при соблюдении условий, установленных п. 8 ПБУ 16/02:

- если деятельность прекращается в результате продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, путем заключения единой сделки, резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;

- если деятельность прекращается в результате продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к этой деятельности, а также путем отказа от ее продолжения, резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые он создается, приходится на период, следующий за отчетным;

- резерв создается в сумме возникающих вследствие прекращения деятельности затрат по увольнению работников, выплате штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и т.п. и признается в бухгалтерском учете по состоянию на конец отчетного года.

Пример 5.6.1. Создание и использование резерва по прекращаемой деятельности

В марте завод по производству фарфоровой посуды принял решение закрыть принадлежащую ему торговую точку и реализовать свои изделия через посредников. Решение дирекции завода было доведено до сведения всех юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты: работников организации, подлежащих увольнению в связи с прекращением деятельности, поставщиков и покупателей, договорные отношения с которыми будут прекращены или изменены, и иных заинтересованных лиц.

20 марта оборудование торгового зала было продано за 48 000 руб., в том числе НДС — 8000 руб.

Первоначальная стоимость оборудования 60 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту реализации оборудования — 10 000 руб.

25 марта сопутствующие товары других фирм были реализованы через оптовые компании по цене ниже их себестоимости на общую сумму 24 000 руб., в том числе НДС — 4000 руб. (стоимость их приобретения у поставщиков — 35 500 руб.).

Сумма штрафов, пеней и неустоек, связанных с нарушением условий договоров поставки, заключенных с партнерами, составила 10 000 руб., сумма выходного пособия увольняемым работникам торговой точки — 25 000 руб. 5 апреля был сформирован резерв в сумме 35 000 руб. (10 000 руб. + 25 000 руб.).

Организация отразила эти операции следующими проводками:

20 марта

Дебет счета 62 Кредит счета 91 — 48 000 руб. — продано оборудование торговой точки;

Дебет счета 91 Кредит счета 68 — 8000 руб. — начислен НДС по торговому оборудованию, подлежащий получению от покупателя;

Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01 — 60 000 руб. — списана первоначальная стоимость торгового оборудования;

Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 10 000 руб. — списана сумма амортизации, начисленной по торговому оборудованию;

Дебет счета 91 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 50 000 руб. — списана остаточная стоимость торгового оборудования;

25 марта

Дебет счета 62 Кредит счета 90 — 24 000 руб. — сопутствующие товары, приобретенные у других компаний для реализации, проданы оптовой фирме;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 — 4000 руб. — отражен НДС по сопутствующим товарам, подлежащий получению от покупателя;

Дебет счета 90 Кредит счета 41 — 35 500 руб. — списана стоимость реализованных товаров, полученных от поставщиков;

26 марта

Дебет счета 51 Кредит счета 62 — 48 000 руб. — поступила оплата от покупателя за реализованное торговое оборудование;

28 марта

Дебет счета 51 Кредит счета 62 — 24 000 руб. — поступила оплата от оптовой компании за реализованные ей сопутствующие товары;

5 апреля

Дебет счета 91 Кредит счета 96 — 35 000 руб. — сформирован резерв для оплаты обязательств, возникших у организации в связи с прекращением деятельности;

6 апреля

Дебет счета 96 Кредит счета 70 — 25 000 руб. — начислена сумма выходного пособия увольняемым работникам торговой точки;

Дебет счета 96 Кредит счета 76 (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») — 10 000 руб. — отражена сумма неустоек, подлежащих перечислению покупателям и заказчикам в связи с нарушением условий договоров поставки;

10 апреля

Дебет счета 70 Кредит счета 50 — 25 000 руб. — произведена выплата выходного пособия увольняемым работникам торговой точки;

Дебет счета 76 Кредит счета 51 — 10 000 руб. — перечислена покупателям и заказчикам сумма неустоек, связанных с нарушением условий договоров поставки;

20 апреля

Дебет счета 68 Кредит счета 51 — 8000 руб. — НДС по реализованному торговому оборудованию перечислен в бюджет;

Дебет счета 68 Кредит счета 51 — 4000 руб. — НДС по реализованным сопутствующим товарам перечислен в бюджет;

Дебет счета 99 Кредит счета 90 — 15 500 руб. — выявлен убыток от реализации сопутствующих товаров (24 000 руб. - 4000 руб. - 35 500 руб.);

Дебет счета 99 Кредит счета 91 — 45 500 руб. — выявлен финансовый результат (убыток) по прочим доходам и расходам, связанным с закрытием торговой точки (48 000 руб. - 8000 руб. - 50 000 руб. - 35 000 руб.).

Если зарезервированных сумм окажется недостаточно, то непрерывные резервом расходы организации отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке.

В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается прочим доходом организации.

Однако следует иметь в виду, что резервы по прекращаемой деятельности не указаны в перечне признаваемых в целях налогового учета (статьи 264 и 265 НК РФ). Это значит, что они не будут учтены в качестве расходов в целях налогообложения прибыли.

Раскрытие информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерском учете

Организация в годовой бухгалтерской отчетности раскрывает следующую информацию по прекращаемой деятельности (см. таблицу 5.6.1).

Таблица 5.6.1

Какая информация по прекращаемой деятельности раскрывается в бухгалтерской отчетности

Раскрываемая информация	Где отражается	Пояснения	Основание
<p>Описание прекращаемой деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности; — дата признания деятельности прекращаемой; — дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации 	В информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	Дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, указывается в том случае, если они известны или определимы	п. 11 ПБУ 16/02
Стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности	В информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности		п. 11 ПБУ 16/02
Суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумма начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности	В отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств или в информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	По мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности	пункты 11, 12 ПБУ 16/02
Движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода	В отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств или в информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности		пункты 11, 12 ПБУ 16/02

Раскрываемая информация	Где отражается	Пояснения	Основание
Продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств	В информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	При условии заключения договора купли-продажи	п. 12 ПБУ 16/02
Для каждого резерва, образованного для покрытия долгов по обязательствам, раскрывается следующая информация: – сумма резерва на начало и конец отчетного периода; – сумма резерва, списанная в отчетном периоде; – неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации	В информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	Информация может раскрываться по одному резерву или группам резервов	пункты 20, 21 ПБУ 8/01
Остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета	В бухгалтерском балансе	Указываются на конец отчетного года	п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета*
Сумма снижения стоимости активов в результате их переоценки	В отчете о финансовых результатах, в составе прочих расходов (за исключением случаев, когда сумма снижения стоимости активов отражается непосредственно на счете по учету добавочного капитала либо предусмотрен иной порядок отражения указанных сумм)	За исключением случаев, когда нормативными актами по бухгалтерскому учету требуется относить сумму снижения стоимости актива на уменьшение добавочного капитала в пределах сумм переоценки, накопленных по такому объекту, либо предусмотрен иной порядок отражения указанных сумм	пункты 14, 17 ПБУ 16/02
Любые существенные изменения в суммах или сроках поступления (выбытия) денежных средств, относящихся к активам и обязательствам, предназначенным для выбытия или погашения, а также события, вызвавшие соответствующие изменения	В отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств или в информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	В течение периода от признания деятельности, прекращаемой до завершения прекращения деятельности	п. 18 ПБУ 16/02
Факт отмены программы прекращения деятельности в случае, если организация приняла такое решение	В информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности	В этом случае суммы резервов, признанных ранее в соответствии с ПБУ 16/02, а также убытков от снижения стоимости активов подлежат восстановлению	п. 20 ПБУ 16/02

* Полное название документа – Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

5.7. ПБУ 18/02 и отчетность (бухгалтерская и налоговая)

В соответствии с п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (далее – ПБУ 18/02) сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль. Именно на основе этой величины рассчитывается налог на прибыль, подлежащий перечислению в бюджет.

Действие первое. Расчет налога на прибыль по данным бухгалтерского учета.

Согласно п. 20 ПБУ 18/02 условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Таким образом, берем выявленную на счетах бухгалтерского учета балансовую прибыль и умножаем ее на действующую ставку налога на прибыль. Получается сумма налога на прибыль, исчисленная по данным бухгалтерского учета. Это и есть условный расход по налогу на прибыль.

Действие второе. Определение различий между бухгалтерским и налоговым учетом.

Выявляются все расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом – постоянные и временные. При этом:

- ♦ расходы, которые вообще не учитываются для целей налогообложения (см. ст. 270 НК РФ), но отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета затрат или прочих расходов, называются *постоянными различиями* (см. п. 4 ПБУ 18/02).

Под постоянными различиями также понимаются доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые доходами для целей бухгалтерского учета как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При умножении *постоянных разниц* на ставку налога на прибыль мы получаем *постоянное налоговое обязательство** (см. п. 7 ПБУ 18/02);

♦ доходы, которые вообще не учитываются для целей налогообложения (см. ст. 251 НК РФ), но отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета выручки или прочих операций, как и предыдущие, называются *постоянными разницами* (см. п. 4 ПБУ 18/02).

Под постоянными разницами также понимаются расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые расходами для целей бухгалтерского учета как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При умножении этих *постоянных разниц* на ставку налога на прибыль мы получаем *постоянный налоговый актив***;

♦ доходы и расходы, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета и учитываются при исчислении бухгалтерской прибыли (т.е. расходы, которые попадают в дебет счетов 90 или 91, и доходы, относимые в кредит тех же счетов) в текущем периоде, а для целей налогообложения – в одном из следующих (что приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской), названы в п. 11 ПБУ 18/02 *вычитаемыми временными разницами*.

При умножении *вычитаемых временных разниц* на ставку налога на прибыль мы получаем *отложенный налоговый актив* (см. п. 14 ПБУ 18/02);

♦ доходы и расходы, которые учитываются для целей налогообложения в текущем периоде, а в формировании бухгалтерской прибыли участвуют в одном из следующих периодов (что приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской), названы в п. 12 ПБУ 18/02 (с 01.01.2020 – в п. 11 ПБУ 18/02) *налогооблагаемыми временными разницами*.

При умножении *налогооблагаемых временных разниц* на ставку налога на прибыль мы получаем *отложенное налоговое обязательство* (см. п. 15 ПБУ 18/02).

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом по-

* С 01.01.2020 термин «постоянное налоговое обязательство» будет заменен термином «постоянный налоговый расход» (см. приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н).

** С 01.01.2020 термин «постоянный налоговый актив» будет заменен термином «постоянный налоговый доход» (см. приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н).

стоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Действие третье. **Корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения и определение текущего налога на прибыль или текущего налогового убытка.**

Согласно п. 3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налоговой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, образуется из двух составляющих — постоянных и временных разниц (см. схему 5.7.1 на с. 262–263).

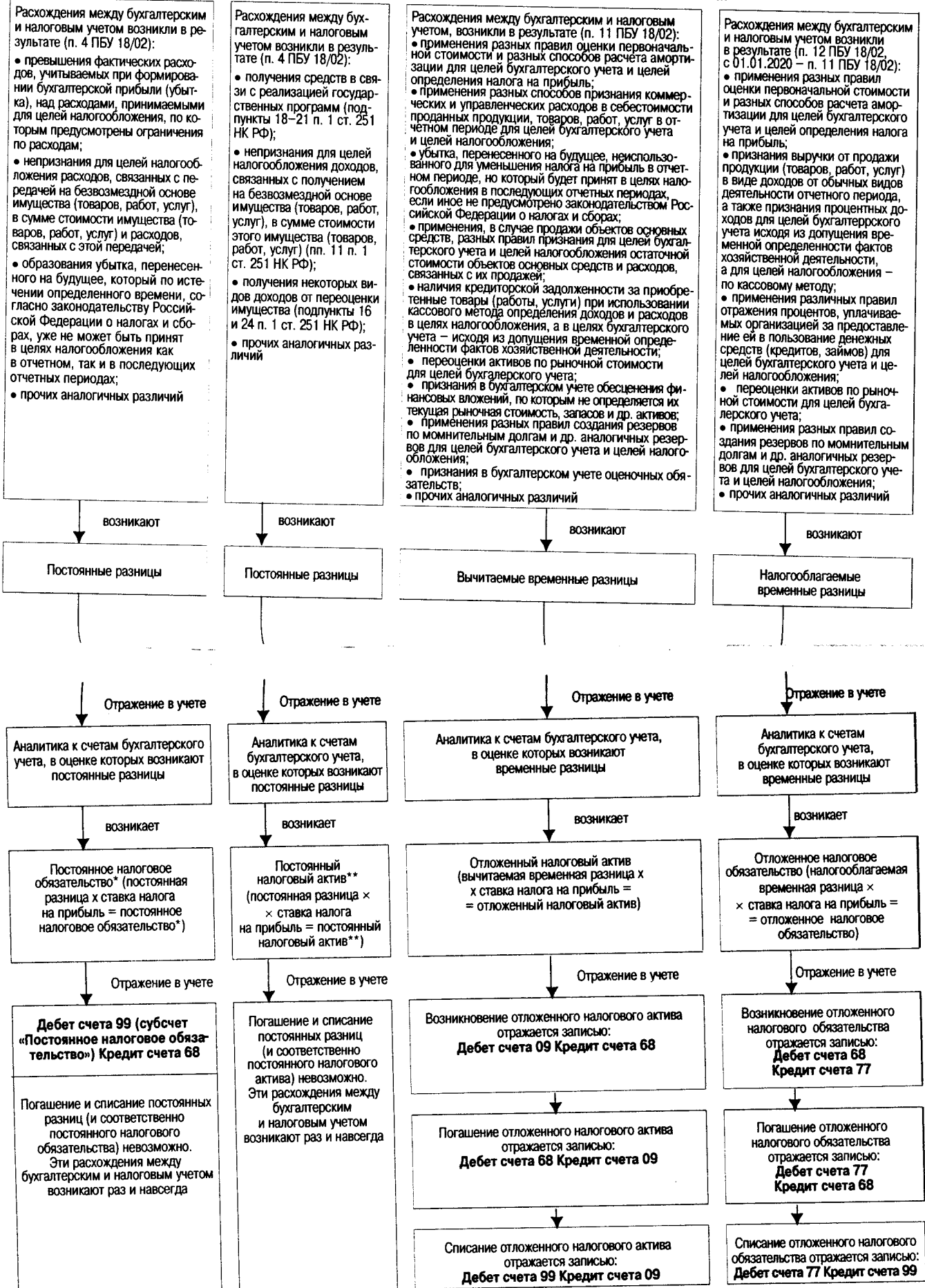
С 01.01.2020 участником консолидированной группы налогоплательщиков временные и постоянные разницы определяются исходя из его налоговой базы, включаемой в налоговую базу по консолидированной группе налогоплательщиков в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (см. Приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н).

В соответствии с п. 21 ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (т.е. на суммы налога на прибыль, исчисленные с разниц между бухгалтерским и налоговым учетом).

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль — т.е. бухгалтерская прибыль (и соответствующая ей сумма налога) будет совпадать с налоговой.

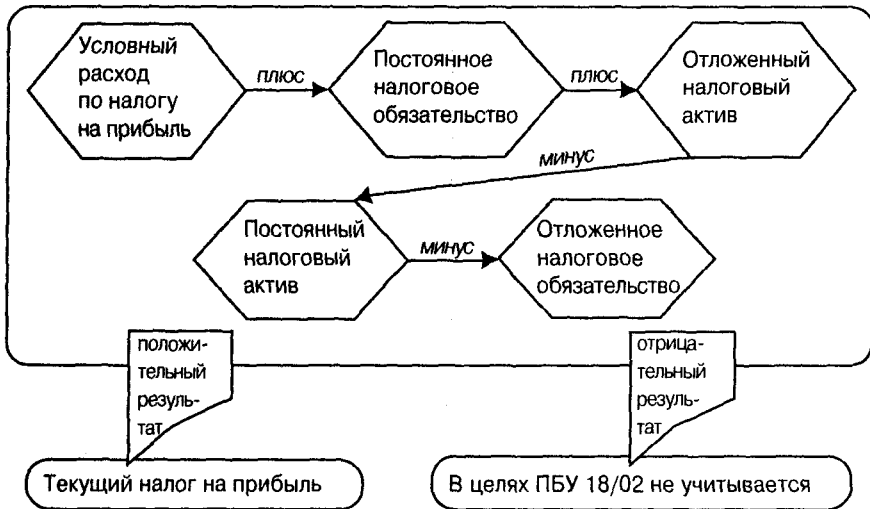
Величина условного расхода по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль корректируется по схеме 5.7.2, приведенной на с. 264).

Постоянные и временные различия и последствия их возникновения



* С 01.01.2020 термин "постоянное налоговое обязательство" будет заменен термином "постоянный налоговый расход" (см. приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н).
 ** С 01.01.2020 термин "постоянный налоговый актив" будет заменен термином "постоянный налоговый доход" (см. приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н).

Корректировка величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль



В результате этих довольно несложных вычислений (если не считать предыдущие, произведенные в действии 2) мы получаем текущий налог на прибыль, т.е. сумму налога, подлежащую начислению в кредит счета 68 и уплате в бюджет в соответствии с правилами, установленными в главе 25 НК РФ.

Таким образом, по правилам, установленным в ПБУ 18/02, налоговый учет должен вестись на базе бухгалтерского.

Что реально следует делать

⇒ **ЭТАП ПЕРВЫЙ. Подготовительный**

Все действия этого этапа выполняются один раз – при разработке правил учета в соответствии с ПБУ 18/02 применительно к вашей организации. Затем останется лишь время от времени их уточнять в связи с изменениями действующего законодательства.

Действие 1.1. Выявить все потенциальные расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом на стадии их возникновения.

Определите, какие расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом возникают именно в вашей организации. Это поможет организовать оптимальную структуру их учета.

Для этого рекомендуем разбить все обороты (хозяйственные операции) на несколько групп, для каждой из которых установлены свои особенности учета активов и обязательств (см. таблицу 5.7.1 на с. 266).

Действие 1.2. Включить правила отражения постоянных и временных разниц в учетную политику организации.

Пунктами 5 и 13 ПБУ 18/02 (с 01.01.2020 – п. 3 и п. 11 ПБУ 18/02) предусмотрено обособленное отражение в учете всех выявленных разниц, постоянных и временных (как вычитаемых, так и налогооблагаемых). Причем такое отражение должно производиться в аналитическом учете соответствующего счета учета активов или обязательств, в оценке которых возникла та или иная разница.

Соответственно в учетной политике необходимо предусмотреть, какие регистры бухгалтерского и налогового учета будут использоваться для указанных целей и какие дополнительные реквизиты для этого следует ввести в типовые формы регистров.

⇒ **ЭТАП ВТОРОЙ. Основной**

На этом этапе, собственно, и происходит выявление постоянных и временных разниц и соответствующих им активов и обязательств. Действия этого этапа производятся если не каждый день, то не реже раза в месяц при составлении бухгалтерской отчетности за истекший период.

Действие 2.1. Выявление постоянных и временных разниц.

Это действие самое сложное. По сути, оно состоит в том, что выявляются все разницы по каждому счету бухгалтерского учета (см. таблицу 5.7.1 на с. 266). При этом, для того чтобы выполнить требования пунктов 5 и 13 ПБУ 18/02, каждую такую разницу необходимо учитывать отдельно и отслеживать не только ее возникновение, но и погашение или списание (выбытие) соответствующего имущества.

Группировка доходов и расходов с целью выявления постоянных и временных разниц
в соответствии с требованиями ПБУ 18/02

Группа доходов или расходов, при учете которых возникают постоянные или временные разницы	Вид возникающих разниц	Вид возникающих активов или обязательств	Отражение в учете суммы соответствующего налогового актива или обязательства (сумма разницы, умноженная на ставку налога на прибыль с учетом п. 16 ПБУ 18/02)	Где может быть организован аналитический учет
Дата признания доходов (в том числе и при использовании кассового метода)	Вычитаемые временные разницы (если в бухгалтерском учете доход признается позднее, чем в налоговом)	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счетам 90 и 91, а также данных налогового учета доходов
	Налогооблагаемые временные разницы (если в бухгалтерском учете доход признается раньше, чем в налоговом)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	
Применение рыночных цен	Постоянные разницы	Постоянное налоговое обязательство	Дебет счета 99 Кредит счета 68	Разница между фактической и «рыночной» выручкой на счетах бухгалтерского учета не отражается. Аналитический учет следует организовать внесистемно (бухгалтерская справка или справочные данные к счету 90)
Реализация имущества	Вычитаемые временные разницы (если остаточная стоимость реализуемого имущества по данным бухгалтерского учета больше налоговой)	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счету 91, а также данных налогового учета амортизируемого имущества
	Налогооблагаемые временные разницы (если остаточная стоимость реализуемого имущества по данным бухгалтерского учета меньше налоговой)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	
Доходы, не учитываемые для целей налогообложения	Постоянные разницы	Постоянный налоговый актив	Дебет счета 68 Кредит счета 99	Аналитический учет к счету 91

Использование бухгалтерских стандартов

Продолжение таблицы 5.7.1

Группа доходов или расходов, при учете которых возникают постоянные или временные разницы	Вид возникающих разниц	Вид возникающих активов или обязательств	Отражение в учете суммы соответствующего налогового актива или обязательства (сумма разницы, умноженная на ставку налога на прибыль с учетом п. 16 ПБУ 18/02)	Где может быть организован аналитический учет
Расходы, не учитываемые для целей налогообложения в соответствии со ст. 270 НК РФ (за исключением расходов, учитываемых для целей налогообложения в пределах нормативов, установленных НК РФ)	Постоянные разницы	Постоянное налоговое обязательство	Дебет счета 99 Кредит счета 68	Аналитический учет к счетам 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44, 91. Как правило, расходы, вообще не учитываемые для целей налогообложения, являются косвенными или прочими, поэтому обычно они отражаются на счетах 26, 44 и 91 (использование других счетов возможно лишь в исключительных случаях)
Сверхнормативная часть расходов, учитываемых для целей налогообложения в пределах нормативов, установленных НК РФ	Вычитаемые временные разницы	В течение года – отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Эти расходы могут быть косвенными или прочими, поэтому обычно они отражаются на счетах 26, 44 и 91 (использование других счетов возможно лишь в исключительных случаях)
		По окончании года – погашение отложенного налогового актива	Дебет счета 99 Кредит счета 09	
Амортизация основных средств и нематериальных активов	Вычитаемые временные разницы (если «бухгалтерская» амортизация больше «налоговой»)	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Разницы могут возникнуть как следствие применения разных способов начисления амортизации, так и из-за разного срока их полезного использования, разной даты начала начисления амортизации или разной первоначальной стоимости. Аналитический учет удобнее всего вести на счете 02 или 05. Кроме того, необходимо отслеживать погашение этих налоговых активов и обязательств с течением времени. При выбытии амортизируемого имущества производится списание непогашенной части актива или обязательства
	Налогооблагаемые временные разницы (если «бухгалтерская» амортизация меньше «налоговой»)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	

Группа доходов или расходов, при учете которых возникают постоянные или временные разницы	Вид возникающих разниц	Вид возникающих активов или обязательств	Отражение в учете суммы соответствующего налогового актива или обязательства (сумма разницы, умноженная на ставку налога на прибыль с учетом п. 16 ПБУ 18/02)	Где может быть организован аналитический учет
Учет косвенных расходов для целей налогообложения	Налогооблагаемые временные разницы (если часть расходов, списанных на счет 20 для целей налогообложения, относится к косвенным) могут возникнуть лишь при наличии сальдо по счетам 20, 43 или 45 на конец отчетного периода. Избежать возникновения этих временных разниц можно либо построив учет так, чтобы не было сальдо по соответствующим счетам (а это возможно далеко не всегда), либо приняв в учетной политике списание косвенных расходов непосредственно на счет 90 (минус счет 20)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	В бухгалтерском учете часть косвенных расходов может быть отнесена в стоимость незавершенного производства, а для целей налогообложения все они включаются в расходы текущего периода (т.е. уменьшают бухгалтерскую прибыль для целей налогообложения)
		Погашение отложенного налогового обязательства	Дебет счета 77 Кредит счета 68	При уменьшении суммы косвенных расходов, учтенных в сальдо по счетам 20, 43, 45, происходит погашение отложенного налогового обязательства
Различия в первоначальной оценке материальных запасов	Налогооблагаемые временные разницы	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	Аналитический учет может осуществляться на счете 10. Необходимо учитывать возможность использования части материальных запасов на непроизводственные нужды и осуществление капитальных вложений
Расходы на НИОКР	Вычитаемые временные разницы	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Существуют различия в составе расходов, сроках и способах их учета при формировании бухгалтерской и налоговой прибыли и т.п. Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счетам 20, 25, 26, 08

Группа доходов или расходов, при учете которых возникают постоянные или временные разницы	Вид возникающих разниц	Вид возникающих активов или обязательств	Отражение в учете суммы соответствующего налогового актива или обязательства (сумма разницы, умноженная на ставку налога на прибыль с учетом п. 16 ПБУ 18/02)	Где может быть организован аналитический учет
Наличие в бухгалтерском учете нематериальных активов, которые не признаются таковыми для целей налогообложения	Налогооблагаемые временные разницы (если сальдо на соответствующем счете бухгалтерского учета больше аналогичного расчета для целей налогообложения)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	Как правило, наличие таких активов является простым следствием бухгалтерской ошибки (скорее всего, эти суммы следовало отнести к расходам будущих периодов). Исключение из этого правила составляют программы для ЭВМ стоимостью до 100 000 руб., которые согласно пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения учитываются в составе расходов текущего периода. Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счетам 04, 05, а также по счетам учета затрат
Резервы предстоящих расходов и платежей, а также оценочные резервы	Вычитаемые временные разницы (если обороты по соответствующему счету бухгалтерского учета больше сумм, учитываемых для целей налогообложения)	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Разницы возникнут лишь в том случае, если учетной политикой предусмотрены разные правила формирования этих показателей в бухгалтерском и налоговом учете (что, по мнению автора, явно нецелесообразно, а в некоторых случаях может быть и неправомерно). Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счетам 04, 05, а также по счетам учета затрат
	Налогооблагаемые временные разницы (если обороты по соответствующему счету бухгалтерского учета меньше сумм, учитываемых для целей налогообложения)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	
Дата признания расходов (в том числе и при использовании кассового метода)	Вычитаемые временные разницы (если в бухгалтерском учете расход признается позднее, чем в налоговом)	Отложенный налоговый актив	Дебет счета 09 Кредит счета 68	Аналитический учет ведется внесистемно с использованием данных по счетам учета расходов, а также оборотов по дебету счетов 90, 91 и данных налогового учета доходов
	Налогооблагаемые временные разницы (если в бухгалтерском учете расход признается раньше, чем в налоговом)	Отложенное налоговое обязательство	Дебет счета 68 Кредит счета 77	

Действие 2.2. Исчисление налоговых активов и обязательств.

Следствием возникновения каждой разницы является соответствующий актив или обязательство. Они исчисляются умножением выявленной постоянной или временной разницы на ставку налога на прибыль.

При этом согласно п. 16 ПБУ 18/02 в случае, если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Все выявленные налоговые активы и обязательства отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета (см. таблицу 5.7.1 на с. 266) в корреспонденции со счетом 68 (т.е. участвуют в формировании сальдо расчетов с бюджетом по налогу на прибыль).

В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков (п. 14 и 15 ПБУ 18/02 в ред., действующей с 01.01.2020*).

⇒ **ЭТАП ТРЕТИЙ. Заключительный**

На этом этапе производится расчет налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет на основании бухгалтерской (балансовой) прибыли или убытка (с учетом ее корректировки для целей налогообложения).

Действие 3.1. Исчисление условного расхода (или условного дохода) по налогу на прибыль.

Согласно п. 20 ПБУ 18/02 сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли

* Следует отметить, что аналогичный порядок применяется и в настоящее время на основании положений п. 11 и п. 14 ПБУ 18/02.

(убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль (с 01.01.2020 – просто расходом или доходом).

Таким образом, в соответствии с действующей редакцией ПБУ 18/02 условный налог на прибыль исчисляется не только с прибыли, но и с убытка. При этом мы получим (см. схему 5.7.1 на с. 266):

- условный расход по налогу на прибыль (если на счетах бухгалтерского учета выявлена балансовая прибыль),
- условный доход по налогу на прибыль (если на счетах бухгалтерского учета выявлен балансовый убыток).

Для определения условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль необходимо бухгалтерскую балансовую прибыль (или убыток) умножить на соответствующую ставку налога.

На полученную сумму делается одна из следующих проводок:

- при выявлении условного расхода – по дебету счета 99 (субсчет «Условные доходы (условные расходы) по налогу на прибыль») и кредиту счета 68,
- при выявлении условного дохода – по дебету счета 68 и кредиту счета 99 (субсчет «Условные доходы (условные расходы) по налогу на прибыль»).

С 01.01.2020 расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02 в редакции, действующей с 01.01.2020). При этом отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток).

Действие 3.2. Исчисление суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет.

Согласно п. 21 ПБУ 18/02 под текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком)* признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (см. действие 2.2).

* С 01.01.2020 текущий налоговый убыток не начисляется.

Если бухгалтерская прибыль совпадает с налоговой, то и текущий налог на прибыль будет равен сумме условного расхода, исчисленной в действии 3.1.

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется следующим образом:

Если получена балансовая прибыль:

$$ТН = УР + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$$

где

ТН – текущий налог на прибыль, подлежащий начислению к уплате в бюджет за отчетный (налоговый) период,

УР – условный расход по налогу на прибыль (см. действие 3.1),

ПНО – постоянное налоговое обязательство (см. действие 2.2),

ПНА – постоянный налоговый актив (см. действие 2.2),

ОНА – отложенный налоговый актив (см. действие 2.2),

ОНО – отложенное налоговое обязательство (см. действие 2.2).

Если получен балансовый убыток:

$$ТН = ПНО - ПНА + ОНА - ОНО - УД$$

где

ТН – текущий налог на прибыль, подлежащий начислению к уплате в бюджет за отчетный (налоговый) период,

ПНО – постоянное налоговое обязательство (см. действие 2.2),

ПНА – постоянный налоговый актив (см. действие 2.2),

ОНА – отложенный налоговый актив (см. действие 2.2),

ОНО – отложенное налоговое обязательство (см. действие 2.2),

УД – условный доход по налогу на прибыль (см. действие 3.1).

Получение отрицательного результата ТН означает, что организация при расчете налога на прибыль получила убыток, который в соответствии со ст. 283 НК РФ переносится на будущее. Перенос убытка на будущее осуществляется в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (п. 2 ст. 283 НК РФ).

Поэтому у организации образуется отложенный налоговый актив, отражаемый следующей записью в регистрах бухгалтерского учета:

Дебет счета 09 Кредит счета 68 – признан отложенный налоговый актив.

Действие 3.3. Отражение в бухгалтерской отчетности.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Постоянные налоговые обязательства, изменения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, а также текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в отчете о финансовых результатах.

Согласно п. 24 ПБУ 18/02 (в редакции, действующей с 01.01.2020) расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода.

Разница между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков для включения в консолидированную налоговую базу консолидированной группы налогоплательщиков, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, раскрывается в отчете о финансовых результатах обособленно и обозначается как перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в отчетности за 2018 г. и 2019 г. согласно п. 25 ПБУ 18/02 отдельно раскрываются:

- ♦ условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- ♦ постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
- ♦ постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;

- ♦ суммы постоянного налогового обязательства, постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- ♦ причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- ♦ суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Начиная с отчетности за 2020 г. согласно п. 25 ПБУ 18/02 (в редакции, действующей с 01.01.2020) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются:

а) отложенный налог на прибыль, обусловленный:

– возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде;

– изменениями правил налогообложения, изменениями применяемых налоговых ставок;

– признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах;

б) величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения, в том числе:

– применяемые налоговые ставки;

– условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;

– постоянный налоговый расход (доход);

в) иная информация, необходимая пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

Рассмотрим порядок осуществления действий по исчислению налога на прибыль на конкретном примере.

Пример 5.7.1. Расчет текущего налога на прибыль в 2018–2019 гг.

При составлении бухгалтерской отчетности за год организация в отчете о финансовых результатах отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 126 110 руб. Ставка налога на прибыль составила 20%. Факторы, которые повлияли на отклонение налогооблагаемой прибыли (убытка) от бухгалтерской прибыли (убытка):

- 1) представительские фактические расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 3000 руб.;
- 2) амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 4000 руб. Из этой суммы для целей налогообложения к вычету принимается 2000 руб.;
- 3) начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организации «В» в размере 2500 руб.
- Механизм образования постоянных, вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц приведен в таблице 5.7.1.1 (см. ниже).

Таблица 5.7.1.1

№ п/п	Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка), руб.	Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), руб.	Разницы, возникшие в отчетном периоде, руб.
1	Представительские расходы	15 000	12 000	3000 (постоянная разница)
2	Сумма начисленной амортизации на амортизируемое имущество	4000	2000	2000 (вычитаемая временная разница)
3	Начисленный процентный доход в виде дивидендов от долевого участия	2500	—	2500 (налогооблагаемая временная разница)

Используя данные, приведенные в таблице 5.7.1.1, произведем необходимые расчеты с целью определения текущего налога на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль:
 $126\ 110 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 25\ 222 \text{ руб.}$

Постоянное налоговое обязательство:
 $3000 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 600 \text{ руб.}$

Отложенный налоговый актив:
 $2000 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 400 \text{ руб.}$

Отложенное налоговое обязательство:
 $2500 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 500 \text{ руб.}$

Текущий налог на прибыль:

25 222 руб. + 600 руб. + 400 руб. - 500 руб. = 25 722 руб.

На счетах бухгалтерского учета при этом делаются следующие проводки:

Дебет счета 26 Кредит счета 60 (71, 10 и др.) – 15 000 руб. – отражена сумма представительских расходов;

Дебет счета 20 (23, 25, 26, 44 и др.) Кредит счета 02 – 4000 руб. – начислена амортизация основных средств;

Дебет счета 76 Кредит счета 91 – 2500 руб. – начислен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия;

Дебет счета 99 (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») Кредит счета 68 – 25 222 руб. – отражена сумма налога на прибыль, исчисленного на основании данных бухгалтерского учета (126 110 руб.* × 20%).

При этом в аналитическом учете необходимо отразить все разницы, возникшие между бухгалтерским и налоговым учетом. В нашем примере это может быть сделано следующими проводками:

Дебет счета 26 (субсчет «Налогооблагаемые временные разницы») Кредит счета 26 (субсчет «Представительские расходы, не учитываемые для целей налогообложения»)** – 3000 руб. – отражена сумма постоянной разницы;

Дебет счета 02 (субсчет «Начисление амортизации по правилам бухгалтерского учета») Кредит счета 02 (субсчет «Вычитаемые временные разницы») – 2000 руб. – отражена сумма вычитаемой временной разницы (см. таблицу 16.1.1);

Дебет счета 91 (субсчет «Начисление доходов от долевого участия по правилам бухгалтерского учета при выявлении налогооблагаемых разниц») Кредит счета 91 (субсчет «Налогооблагаемые временные разницы») – 2500 руб. – отражена сумма налогооблагаемой временной разницы.

* См. условия примера.

** Можно завести просто общий субсчет к счету 26 «Постоянные разницы», на котором будут отражаться все аналогичные суммы.

При этом общее сальдо по каждому из приведенных выше счетов (в совокупности по всем соответствующим субсчетам) не изменяется. Если вы не хотите делать проводок по субсчетам, можно просто выделить сумму соответствующих расхождений в аналитических учетных регистрах, например, ввести в соответствующий регистр (по начислению амортизации, по учету затрат и т.п.) дополнительную строку или графу «Суммы, не учитываемые в целях исчисления налога на прибыль» или «Вычитаемые временные разницы», «Амортизация, не учитываемая для целей налогообложения в текущем отчетном периоде» и т.п.

На сумму постоянного налогового обязательства, возникшего в результате появления постоянной разницы, делается проводка:

Дебет счета 99 Кредит счета 68 – 600 руб. – отражена сумма постоянного налогового обязательства (3000 руб. × 20%).

На сумму отложенного налогового актива, возникшего в результате появления вычитаемой временной разницы, делается проводка:

Дебет счета 09 Кредит счета 68 – 400 руб. – отражена сумма отложенного налогового актива (2000 руб. × 20%).

На сумму отложенного налогового обязательства, возникшего в результате появления налогооблагаемой временной разницы, делается проводка:

Дебет счета 68 Кредит счета 77 – 500 руб. – отражена сумма отложенного налогового актива (2500 руб. × 20%).

Таким образом, размер текущего налога на прибыль (сформированного в бухгалтерском учете и подлежащего уплате в бюджет), отраженный в отчете о финансовых результатах и в налоговой декларации по налогу на прибыль, составит 25 722 руб. (25 222 руб. + 600 руб. + 400 руб. - 500 руб.).

Для проверки правильности исчисления налога на прибыль, предназначенного для уплаты в бюджет, произведем расчет текущего налога на прибыль, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Требуемые корректировки указаны в таблице 5.7.1.2 на с. 278.

Таблица 5.7.1.2

1	Прибыль согласно отчету о прибылях и убытках (бухгалтерская прибыль)	126 110 руб.
2	Увеличивается на	5000 руб.
	в том числе: представительские расходы, превышающие предел, установленный налоговым законодательством	3000 руб.
	величину амортизационных отчислений, отнесенную к возмещению, превышающую принятые в целях налогообложения суммы (например, из-за несоответствия выбранных способов начисления амортизации)	2000 руб.
3	Уменьшается на	2500 руб.
	в том числе: на сумму неполученного процентного дохода в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций	2500 руб.
4	Итого налогооблагаемая прибыль	128 610 руб.

Текущий налог на прибыль равен: $128\ 610 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 25\ 722 \text{ руб.}$

Пример 5.7.2. Расчет текущего налога на прибыль с 01.01.2020

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организацией «А» в отчете о финансовых результатах отражена прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150 000 руб. Налоговая база по налогу на прибыль за этот же период составила 280 000 руб. Ставка налога на прибыль составила 20 процентов. Данные о расхождении стоимости активов и обязательств для целей бухгалтерского и налогового учета приведены в таблице 5.7.2.1.

Таблица 5.7.2.1

Отчетная дата	Стоимость активов			Стоимость обязательств		
	в бухгалтерском учете	для целей налогообложения	разница	в бухгалтерском учете	для целей налогообложения	разница
На конец отчетного года	120 000 руб.	170 000 руб.	+ 50 000 руб.*	150 000 руб.	135 000 руб.	- 15 000 руб.**
На конец предыдущего года	180 000 руб.	110 000 руб.	- 70 000 руб.***	140 000 руб.	130 000 руб.	- 10 000 руб.****

* Вычитаемая временная разница.

** Вычитаемая временная разница.

*** Налогооблагаемая временная разница.

**** Вычитаемая временная разница.

Произведем расчет налога на прибыль за отчетный год:

1. Отложенное налоговое обязательство на начало отчетного периода (конец предыдущего периода)

Налогооблагаемые временные разницы – 70 000 руб.

Вычитаемые временные разницы – 10 000 руб.

Налогооблагаемые временные разницы: 70 000 руб. - 10 000 руб. =
= 60 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство = 60 000 руб. × 20% =
12 000 руб.

2. Отложенный налоговый актив на конец отчетного периода

Вычитаемые временные разницы: 50 000 руб. + 15 000 руб. =
= 65 000 руб.

Отложенный налоговый актив: 65 000 руб. × 20% = 13 000 руб.

3. Отложенный налог на прибыль за отчетный период: 13 000 руб. +
+ 12 000 руб. = 25 000 руб.

4. Текущий налог на прибыль: 280 000 руб. × 20% = 56 000 руб.

5. Расход по налогу на прибыль за отчетный период: 25 000 руб. -
- 56 000 руб. = (-) 31 000 руб.

6. Условный расход по налогу на прибыль: 150 000 руб. × 20% =
= (-) 30 000 руб.

7. Постоянный налоговый расход: (-) 31 000 руб. - (-) 30 000 руб. =
= (-) 1 000 руб.

8. Чистая прибыль

150 000 руб. + (-) 31 000 руб. = 119 000 руб.

или

150 000 руб. + (-) 30 000 руб. + (-) 1 000 руб. = 119 000 руб.

Если организация отражает все операции, связанные с применением ПБУ 18/02, на счетах бухгалтерского учета, то делаются проводки, аналогичные приведенным в примере 5.7.1 на с. 276–277. Если же организация закрепила в своей учетной политике отражение доходов и расходов по налогу на прибыль внесистемно, то на счетах бухгалтерского учета отражается лишь конечная сумма налога на прибыль.

ПБУ 18/02 и МСФО

ПБУ 18/02 не содержит ограничений по использованию метода сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой применительно к подходам МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Например, в соответствии с ПБУ 18/02 в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

6

ВЫЯВЛЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ФОРМИРОВАНИЕ БАЛАНСА

Предлагаем вниманию читателей практические рекомендации, следуя которым, одновременно с бухгалтерской отчетностью можно составлять и налоговую и уже в процессе их составления проверять правильность полученных результатов.

6.1. Алгоритм составления бухгалтерской отчетности

Общий алгоритм действий по составлению учетных регистров и заполнению форм отчетности можно представить следующим образом.

ДЕЙСТВИЕ 1. Отражение оборотов по движению денежных средств организации в кассе, на расчетном, валютном и специальных счетах.

Данные по этим оборотам будут использованы при отражении состояния расчетов с дебиторами и кредиторами. В формах бухгалтерской и налоговой отчетности они не приводятся (за исключением сальдо по соответствующим счетам в бухгалтерском балансе).

ДЕЙСТВИЕ 2. Отражение оборотов по приобретению имущества, работ, услуг (основных средств, нематериальных активов, материальных запасов).

Данные по этим оборотам будут использованы при формировании себестоимости продукции (работ, услуг). В бухгалтерском ба-

лансе необходимо отразить сальдо по соответствующим счетам на конец отчетного периода.

ДЕЙСТВИЕ 3. *Определение общей суммы выручки от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, то есть суммы оборота по кредиту счета 90 с учетом особенностей, предусмотренных для отдельных видов сделок (бартер, комиссия, зачет взаимных требований, перевод долга, уступка права требования и т.п.).*

Данные по этим оборотам будут использованы при расчете налогов. Как правило, во всех отчетных формах выручка от реализации отражается без учета НДС и акцизов.

ДЕЙСТВИЕ 4. *Расчет налогов и иных обязательных платежей, которые исключаются из выручки при определении финансового результата (НДС, акцизы, экспортные пошлины и т.п.).*

Суммы таких налогов отражаются по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов счета 68.

Эти суммы отражаются в налоговых декларациях по НДС, акцизам и т.п.

Сумма выручки от реализации, определенная в действии 3, уменьшается на сумму налогов, рассчитанных в действии 4.

По результатам действий 1–4 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Выручка» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 5. *Расчет заработной платы, отчислений во внебюджетные фонды и налога на доходы физических лиц.*

По желанию бухгалтера это действие может производиться и в первую очередь.

Заработная плата рассчитывается за фактически отработанное время в соответствии с установленными в организации должностными окладами, тарифными ставками и нормами выработки. Сумма начисленных в пользу работников выплат отражается по дебету счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44) в корреспонденции с кредитом счета 70.

ДЕЙСТВИЕ 6. *Распределение расходов по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг по соответствующим счетам. Определение себестоимости реализованных товаров, результатов выполненных работ, принятых заказчиками, и оказанных услуг.*

Для большинства налогоплательщиков (организаций, осуществляющих несколько видов деятельности) важно правильно распределить затраты по соответствующим счетам, отделив прямые расходы от накладных, поскольку связанные с этим ошибки могут повлиять на размер себестоимости, а значит, на величину налога на имущество.

В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться либо полная фактическая себестоимость продукции, либо фактическая производственная себестоимость – в зависимости от закрепленного в учетной политике метода.

ДЕЙСТВИЕ 7. *Формирование издержек обращения за отчетный период. Определение доли издержек, приходящихся на реализованные товары.*

Это действие выполняется организациями, осуществляющими торговую деятельность.

По результатам действий 6 и 7 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 8. *Формирование себестоимости проданных товаров, работ, услуг.*

Себестоимость проданных товаров, продукции и услуг за отчетный период включает в себя:

- себестоимость проданной продукции, отраженную в учете проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 43;

- себестоимость работ и услуг, отраженную проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 20;

• покупную стоимость реализованных товаров, отраженную проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 41.

По результатам действия 8 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах за отчетный период.

ДЕЙСТВИЕ 9. Формирование валовой прибыли от реализации продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг.

По предприятиям, осуществляющим торговую деятельность, валовая прибыль определяется как разность между ценой продажи и ценой покупки реализуемых товаров без налога на добавленную стоимость и акцизов.

По результатам действия 9 определяются данные, необходимые для заполнения строки «Валовая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

Действие 10. Определение величины коммерческих* расходов организации.

Коммерческие расходы ежемесячно относятся на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг).

По результатам действия 10 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 11. Определение величины управленческих расходов организации.

По результатам действия 11 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 12. Формирование финансового результата (прибыли или убытка) от продаж.

* Под коммерческими здесь и далее понимаются расходы на продажу, учитываемые на счете 44 организациями, ведущими любую деятельность, кроме торговой.

Отдельно необходимо учитывать прибыль от тех видов деятельности, по которым она может льготироваться или облагаться налогом на прибыль по другой ставке.

По результатам действия 12 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Прибыль (убыток) от продаж» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 13. Определение величины доходов и расходов, связанных с продажей имущества и предоставлением имущественных прав.

По результатам действия 13 определяются данные, необходимые для заполнения группы статей для отражения прочих доходов и расходов отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 14. Определение величины прочих доходов и расходов.

По результатам действия 14 определяются данные, необходимые для заполнения группы статей «Прочие доходы» и «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 15. Формирование финансового результата деятельности предприятия.

Финансовый результат деятельности предприятия представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятия и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

По результатам действия 15 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 16. Определение финансового результата деятельности предприятия для целей налогообложения.

Для целей налогообложения прибыль определяется при составлении декларации по налогу на прибыль. При этом для целей бухгалтерского учета необходимо учесть требования ПБУ 18/02 (см. раздел 5.7 на с. 259). Соответствующие данные отражаются в отчете о финансо-

вых результатах по статьям «Изменения отложенных налоговых активов», «Изменения отложенных налоговых обязательств», «Постоянные налоговые активы (обязательства)».

ДЕЙСТВИЕ 17. Определение финансового результата для целей налогообложения по деятельности, облагаемой налогом по разным ставкам.

Для определения такого финансового результата необходимо вести специальные налоговые регистры, в которых отражаются суммы доходов и расходов по операциям, прибыль от которых облагается по ставкам, отличным от общей (см. ст. 284 НК РФ). Форма налоговых регистров устанавливается организацией самостоятельно. При небольшом количестве операций расчет можно сделать в обычной бухгалтерской справке.

ДЕЙСТВИЕ 18. Расчет налога на прибыль.

Сумма налога на прибыль, подлежащего внесению в бюджет по окончании года, определяется на основании декларации по налогу на прибыль и ПБУ 18/02 (см. раздел 5.7 на с. 259).

По результатам действия 18 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 19. Формирование величины чистой (нераспределенной) прибыли отчетного периода.

По результатам действия 19 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

ДЕЙСТВИЕ 20. Составление отчета о финансовых результатах.

Предлагаем, используя условный пример, составить бухгалтерскую и налоговую отчетность за год, выполнив действия в рекомендованной нами последовательности.

Пример 6.1.1. Составление бухгалтерской и налоговой отчетности
Организация в январе—декабре выполнила следующие операции:

1) реализовала продукцию собственного производства на сумму 1 404 000 руб., в том числе НДС — 234 000 руб.

В IV квартале было реализовано продукции на сумму 480 000 руб. (НДС — 80 000 руб.), в том числе:

в октябре — на сумму 120 000 руб. (НДС — 20 000 руб.);

в ноябре — на сумму 210 000 руб. (НДС — 35 000 руб.);

в декабре — на сумму 150 000 руб. (НДС — 25 000 руб.).

Расходы на оплату труда, включаемые в себестоимость реализованной продукции, за год составили 180 000 руб.

Страховые взносы, исчисленные с фонда оплаты труда за этот же период, — 69 300 руб.*

В отчетном периоде приобретено материалов для производства собственной продукции на сумму 702 000 руб., включая НДС — 117 000 руб.

В октябре—ноябре материалы не приобретались, в декабре приобретено материалов на сумму 84 000 руб., в том числе НДС — 14 000 руб.

Величина расходов, связанных с реализацией продукции, составила 3500 руб.;

2) реализовала по договору комиссии товар без участия в расчетах.

За оказание посреднических услуг в течение года было получено вознаграждение в сумме 135 000 руб., включая НДС — 22 500 руб.

В IV квартале оказано посреднических услуг на сумму 66 000 руб. (НДС — 11 000 руб.), из них:

в ноябре — на сумму 42 000 руб. (НДС — 7000 руб.);

в декабре — на сумму 24 000 руб. (НДС — 4000 руб.).

В течение отчетного периода весь товар был реализован по договору поставки с общепринятым моментом перехода права собственности, при этом денежные средства от покупателя поступили на расчетный счет комитета.

* Сумма взята условно и включает в себя страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, включая отчисления на социальное страхование от несчастных случаев (размер которого для разных плательщиков колеблется от 0,2 до 8,5% в зависимости от класса профессионального риска).

Расходы на оплату труда работников, занятых посреднической деятельностью, за январь—декабрь составили 18 000 руб. Страховые взносы, исчисленные с фонда оплаты труда за тот же период, составили 6930 руб.*;

3) реализовала за наличный расчет принадлежащий ей товар на сумму 300 000 руб., в том числе НДС по ставке 20%. В IV квартале реализовано товара на сумму 90 000 руб., из них:

в октябре — на сумму 30 000 руб.;

в декабре — на сумму 60 000 руб..

Покупная стоимость товара, реализованного в течение года, составила 240 000 руб.

При этом покупная стоимость товара, реализованного в IV квартале, составила 60 000 руб., в том числе:

в октябре — 20 000 руб.;

в декабре — 40 000 руб.

В IV квартале приобретено товара на сумму 72 000 руб. (НДС — 12 000 руб.), в том числе:

в октябре — на сумму 54 000 руб. (НДС — 9000 руб.);

в ноябре — на сумму 18 000 руб. (НДС — 3000 руб.).

В декабре товар для последующей реализации не приобретался.

Расходы на оплату труда работников, занятых реализацией собственного товара, за 12 месяцев составили 30 000 руб.

Страховые взносы, исчисленные в отчетном периоде с фонда оплаты труда работников, занятых реализацией собственного товара, составили 11 550 руб.*;

4) были произведены расходы по содержанию управленческого персонала организации, которые нельзя прямо отнести на конкретный вид деятельности. Указанные расходы за январь—декабрь составили:

— зарплата работников — 45 000 руб., с которой начислено страховых взносов 17 325 руб., в том числе зарплата за IV квартал — 16 000 руб. и страховые взносы — 6160 руб.*;

— аренда помещений — 81 000 руб., включая НДС — 13 500 руб. (по 6750 руб. в месяц, в том числе НДС — 1125 руб.);

* См. сноску на с. 287.

5) в октябре были получены от покупателя пени в размере 1534 руб.

В декабре на расчетный счет организации был получен аванс от покупателя в сумме 180 000 руб. за продукцию, которая будет отгружаться ему в январе—феврале следующего года;

6) был уплачен налог на прибыль за 9 месяцев в сумме 40 000 руб. (сумма налогооблагаемой прибыли за 9 месяцев составила 200 000 руб.).

Авансовые платежи по налогу на прибыль в октябре—декабре перечислены в сумме 14 400 руб.;

7) общехозяйственные расходы согласно принятой в организации учетной политике в конце отчетного периода списываются со счета 26 в дебет счета 90;

8) стоимость облагаемого имущества для расчета среднегодовой стоимости имущества составила:

- на 1 января — 1 510 000 руб.,
- на 1 февраля — 1 625 400 руб.,
- на 1 марта — 1 594 800 руб.,
- на 1 апреля — 1 521 600 руб.,
- на 1 мая — 1 543 200 руб.,
- на 1 июня — 1 466 208 руб.,
- на 1 июля — 1 389 216 руб.,
- на 1 августа — 1 312 224 руб.,
- на 1 сентября — 1 235 232 руб.,
- на 1 октября — 1 158 240 руб.,
- на 1 ноября — 1 081 248 руб.,
- на 1 декабря — 1 004 256 руб.,
- на 1 января следующего года — 927 264 руб.

Не облагаемого налогом имущества и льгот по налогу у организации нет.

По состоянию на конец года дебиторской задолженности покупателей и заказчиков за реализованную продукцию, товары и оказанные услуги нет. Также погашена кредиторская задолженность по оплате приобретенных в отчетном периоде товаров, имущества и других материальных ценностей. Раздельный учет затрат, связанных с производством и реализацией продукции собственного производства, собственных и комиссионных товаров, ведется без отражения на отдельных субсчетах бухгалтерского учета.

1. Поступление денежных средств от покупателей за продукцию собственного производства, реализованную им в течение года, в учете организации отражается проводкой:

Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 1 404 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 480 000 руб.

Оплата поставщикам стоимости материалов, приобретенных в отчетном периоде, отражается проводками:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 702 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 84 000 руб.

2. Получение от комитента вознаграждения за оказанные ему посреднические услуги в учете организации отражается проводкой:

Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 135 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 66 000 руб.

3. Поступление денежных средств от покупателей за товары, проданные им в течение года, в учете организации отражается проводкой:

Дебет счета 50 Кредит счета 62 – 300 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 50 Кредит счета 62 – 90 000 руб.

Оплата поставщикам стоимости товаров, приобретенных у них для последующей реализации, отражается проводками:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 240 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 72 000 руб.

4. Перечисление арендодателю задолженности по арендной плате отражается проводками:

Дебет счета 76 Кредит счета 51 – 81 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 76 Кредит счета 51 – 20 250 руб.

5. Поступление аванса от покупателя продукции отражается проводками:

Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 180 000 руб.;

Дебет счета 76 (субсчет «НДС по предоплате») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») – 30 000 руб. (180 000 руб. : 120% × 20%).

6. Получение пени от покупателя отражается проводкой*:

Дебет счета 51 Кредит счета 91 – 1534 руб.

* В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Суммы неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств, полученные организацией от контрагента по договору, не связаны с оплатой товара в смысле упомянутого положения ст. 162 НК РФ и не подлежат обложению НДС (постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2008 № 11144/07).

В соответствии с п. 1 ст. 330 ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения.

Поэтому в отношении сумм неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств по оплате товаров, полученных продавцом от их покупателя, следует руководствоваться указанным постановлением Президиума ВАС РФ.

В то же время, если полученные продавцами от покупателей суммы, предусмотренные условиями договоров в виде неустойки (штрафа, пени), по существу не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по НДС на основании ст. 162 НК РФ (письмо ФНС России от 03.04.2013 № ЕД-4-3/5875@, письмо Минфина России от 04.03.2013 № 03-07-15/6333).

1. Приобретение материалов для производства продукции отражается проводками:

Дебет счета 10 Кредит счета 60 – 585 000 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – 117 000 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 117 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 10 Кредит счета 60 – 70 000 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – 14 000 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 14 000 руб.

2. Для ведения посреднической деятельности какие-либо материальные ценности в собственность организации не приобретались.

3. Приобретение товара для последующей реализации отражается проводками:

Дебет счета 41 Кредит счета 60 – 200 000 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – 40 000 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 40 000 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 41 Кредит счета 60 – 60 000 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – 12 000 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 12 000 руб.

4. Начисление арендной платы отражается проводками:

Дебет счета 26 Кредит счета 76 – 67 500 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 76 – 13 500 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 13 500 руб.,

в том числе в IV квартале:

Дебет счета 26 Кредит счета 76 – 16 875 руб.;

Дебет счета 19 Кредит счета 76 – 3375 руб.;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 3375 руб.

ДЕЙСТВИЕ 3. Определение выручки от реализации продукции (работ, услуг).

1. Выручка от реализации собственной продукции за год отражается проводками:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 – 1 404 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») – 234 000 руб.,

в том числе за IV квартал:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 – 480 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 – 80 000 руб.

2. Выручка от осуществления посреднической деятельности за год отражается проводками:

Дебет счета 76 Кредит счета 90 – 135 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») – 22 500 руб.,

в том числе за IV квартал:

Дебет счета 76 Кредит счета 90 – 66 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 – 11 000 руб.

3. Выручка от осуществления торговой деятельности за год отражается проводками:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 – 300 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») – 50 000 руб. (300 000 руб. : 120% × 20%),

в том числе за IV квартал:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 – 90 000 руб.;

Дебет счета 90 Кредит счета 68 – 15 000 руб.

Итого общая сумма выручки без учета НДС за год составляет 1 532 500 руб. (1 404 000 руб. - 234 000 руб. + 135 000 руб. - 22 500 руб. + 300 000 руб. - 50 000 руб.).

ДЕЙСТВИЕ 4. Расчет налога на добавленную стоимость, акцизов и составление налоговых деклараций.

Подробно порядок расчета указанных налогов рассмотрен в соответствующих документах (Налоговом кодексе РФ, письмах и разъяснениях Минфина России и ФНС России)*.

Согласно условиям нашего примера производится только расчет НДС, так как организация не производит подакцизную продукцию.

Составление расчетов по НДС производится отдельно за каждый налоговый период – месяц или квартал.

На счетах бухгалтерского учета формируются все данные, необходимые для заполнения налоговой декларации по НДС. Бухгалтеру остается лишь сверить их с данными книги продаж и занести в форму налоговой декларации по НДС.

Заполненная декларация по НДС для нашего примера приведена на с. 387–404.

Поясним порядок расчета отдельных показателей декларации.

1. Сумма выручки от реализации и НДС по реализованной продукции (товарам, работам, услугам) были определены в действии 3 (см. с. 293).

Они отражаются в строке 010 Раздела 3 декларации по НДС и состоят из:

– выручки от реализации собственной продукции – 480 000 руб., включая НДС – 80 000 руб.;

* Читайте также об этом в книге Г.Ю. Касьяновой «НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей». – М.: АБАК. Условия ее приобретения по невысокой издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru.

- выручки от осуществления посреднических услуг – 66 000 руб., включая НДС – 11 000 руб.;
- выручки от осуществления торговой деятельности – 90 000 руб., включая НДС – 15 000 руб.

Итого выручка без НДС – 530 000 руб. (480 000 руб. - 80 000 руб. + 66 000 руб. - 11 000 руб. + 90 000 руб. - 15 000 руб.).

Общая сумма НДС, исчисленная исходя из оборотов по реализации (с учетом округления до целых рублей), составила 106 000 руб. (530 000 руб. × 20% или 80 000 руб. + 11 000 руб. + 15 000 руб.).

2. В действии 1 нами уже определены сумма полученной предоплаты (см. п. 5 на с. 291) и размер полученных сумм, связанных с расчетами за товары, работы, услуги (см. п. 6 на с. 291).

3. Общий размер налоговых вычетов по НДС может быть определен по результатам действия 2 (см. с. 292).

В нашем примере они складываются из сумм НДС, подлежащих уплате поставщику за приобретенные:

- материалы – 14 000 руб.;
- товары – 12 000 руб.;

а также начисленных в составе арендной платы (3375 руб.).

Общая сумма налоговых вычетов (с учетом округления до целых рублей) составила 29 375 руб. (14 000 руб. + 12 000 руб. + 3375 руб.).

Она отражается в строке 120 Раздела 3 декларации по НДС (см. с. 389).

Проверьте себя

1. Общая сумма НДС, отраженная по строкам 010–040 Раздела 3 декларации по НДС в графе 5 должна совпадать с суммой оборотов по дебету счета 90 (а также по счету 91 в случае отражения продажи имущества или оказания услуг на этом счете) и кредиту счета 68 за соответствующий отчетный период.

2. Общая сумма налоговых вычетов, отраженная по строке 120 Раздела 3 декларации по НДС, должна совпадать с суммой оборотов в части НДС, подлежащего уплате поставщикам, по дебету счета 68 и кредиту счета 19 за соответствующий отчетный период.

ДЕЙСТВИЕ 5. Расчет заработной платы работников, налога на доходы физических лиц и платежей по страховым взносам.

По желанию бухгалтера это действие может быть и первым.

Поскольку сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с работников организации, не оказывает влияния на себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг, величину финансового результата и определение суммы налога на прибыль, в данном примере расчет налога на доходы физических лиц не приводится.

Подробно порядок расчета налога на доходы физических лиц рассмотрен в книге Г.Ю. Касьяновой «НДФЛ для граждан и организаций». – М.: АБАК (условия приобретения по невысокой издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru).

1. Фонд оплаты труда работников, занятых производством и реализацией продукции, за отчетный период составил 180 000 руб.:

Дебет счета 20 Кредит счета 70 – 180 000 руб.

Страховые взносы с фонда оплаты труда работников, занятых производством и реализацией продукции, за отчетный год составили 69 300 руб. (см. условия примера):

Дебет счета 20 Кредит счета 69 – 69 300 руб. (по соответствующим субсчетам).

2. Фонд оплаты труда работников, занятых посреднической деятельностью, за январь–декабрь составил 18 000 руб.:

Дебет счета 20 Кредит счета 70 – 18 000 руб.

Страховые взносы с фонда оплаты труда работников, занятых производством и реализацией продукции, за этот период составили 6930 руб. (см. условия примера):

Дебет счета 20 Кредит счета 69 – 6930 руб. (по соответствующим субсчетам).

3. Фонд оплаты труда работников, занятых реализацией собственных товаров, за отчетный год составил 30 000 руб.:

Дебет счета 44 Кредит счета 70 – 30 000 руб.

Страховые взносы с фонда оплаты труда работников, занятых производством и реализацией продукции, за отчетный период составили 11 550 руб. (см. условия примера):

Дебет счета 44 Кредит счета 69 – 11 550 руб. (по соответствующим субсчетам).

4. Фонд оплаты труда работников аппарата управления за январь–декабрь составил 45 000 руб., что в учете отражается проводкой:

Дебет счета 26 Кредит счета 70 – 45 000 руб.

Сумма страховых взносов с фонда оплаты труда работников аппарата управления за отчетный период составила 17 325 руб. (см. условия примера):

Дебет счета 26 Кредит счета 69 – 17 325 руб. (по соответствующим субсчетам).

Примеры составления отчетности по НДСЛ и страховым взносам см. в разделах 7.8 на с. 409 и 7.9 на с. 432.

ДЕЙСТВИЕ 6. Распределение по соответствующим счетам расходов на изготовление продукции (работ, услуг) отчетного периода. Определение себестоимости реализованных товаров, результатов выполненных работ, принятых заказчиками, и оказанных услуг.

1. Материальные и прочие затраты на производство продукции в отчетном периоде в сумме 585 000 руб. в учете отражаются проводкой:

Дебет счета 20 Кредит счета 10, 12, 13, 60 и др. – 585 000 руб.

Затраты на изготовление продукции, отраженные на счете 20, равны сумме стоимости материальных затрат и фонду оплаты труда работников, занятых производством продукции, с учетом страховых взносов (см. п. 1 действия 5).

Размер затрат на изготовление продукции составляет 834 300 руб. (585 000 руб. + 180 000 руб. + 69 300 руб.). Допустим, что в нашем случае нет остатков незавершенного производства.

Передача изготовленной продукции на склад отражается проводкой:

Дебет счета 43 Кредит счета 20 – 834 300 руб.

Поскольку по условиям примера вся изготовленная продукция реализована, списание ее стоимости в учете отражается проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 43 – 834 300 руб.

2. Затраты на оказание посреднических услуг по условиям примера определяются как размер фонда оплаты труда работников, занятых оказанием посреднических услуг, с учетом страховых взносов (см. п. 2 действия 5).

Стоимость оказанных заказчику услуг в учете отражается проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 20 – 24 930 руб.

3. Себестоимость реализованных покупателям товаров равна стоимости их приобретения (см. п. 3 условий примера).

Поскольку по условиям примера все товары, приобретенные в отчетном периоде, проданы, списание их стоимости в учете отражается проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 41 – 200 000 руб.

*ДЕЙСТВИЕ 7. Формирование издержек обращения за отчетный период.
Определение доли издержек, приходящихся
на реализованные товары.*

Издержки обращения за отчетный период включают:

- заработную плату работников организации, занятых торговой деятельностью – 30 000 руб. (см. п. 3 действия 5);
- страховые взносы, исчисленные исходя из заработной платы работников организации, занятых торговой деятельностью – 11 550 руб. (см. п. 3 действия 5).

Итого величина издержек обращения за отчетный период составила 41 550 руб. (30 000 руб. + 11 550 руб.).

ДЕЙСТВИЕ 8. Формирование себестоимости проданных товаров, работ, услуг.

Себестоимость проданных товаров, продукции и услуг за отчетный период включает

себестоимость проданной продукции, отраженную в учете проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 43;

себестоимость посреднических услуг, отраженную проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 20;

покупную стоимость реализованных товаров, отраженную проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 41.

1. Поскольку по условиям нашего примера вся изготовленная продукция реализована в отчетном периоде, ее себестоимость равна сумме затрат на ее производство. Затраты на производство продукции составили 834 300 руб. (см. п. 1 действия 6).

2. Себестоимость посреднических услуг равна 24 930 руб. (см. п. 2 действия 6).

3. Покупная стоимость реализованных в отчетном периоде товаров составляет 200 000 руб. (см. п. 3 действия 6).

Таким образом, себестоимость проданных товаров, продукции и услуг составляет 1 059 230 руб. (834 300 руб. + 24 930 руб. + 200 000 руб.).

Эта сумма отражается по статье «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах за отчетный период с учетом округления до целых тысяч рублей (см. с. 312).

ДЕЙСТВИЕ 9. Формирование валовой прибыли от реализации товаров, продукции, услуг.

Валовая прибыль от реализации определяется как разница между выручкой от реализации продукции, оказания услуг, осуществления торговой деятельности (без учета НДС и акцизов) и себестоимостью проданных товаров, продукции и услуг.

Выручка от реализации за отчетный период составила 1 532 500 руб. (см. действие 3), себестоимость — 1 059 230 руб. (см. действие 8).

Таким образом, валовая прибыль от реализации составляет 473 270 руб. (без учета НДС и акцизов) (1 532 500 руб. - 1 059 230 руб.). Она отражается по статье «Валовая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до тысяч рублей) — см. с. 312.

ДЕЙСТВИЕ 10. Определение величины коммерческих* расходов организации.

Величина коммерческих расходов определяется как сумма расходов организации, связанных со сбытом продукции и издержек обращения по реализованным товарам.

По окончании отчетного периода сумма издержек обращения и производства, приходящаяся на товары, реализованные за текущий период, списывается проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 44.

* Под коммерческими здесь и далее понимаются расходы на продажу, учитываемые на счете 44 организациями, ведущими любую деятельность, кроме торговой.

Исходящее сальдо счета 44 равно сумме издержек обращения, приходящихся на остаток товаров, не реализованных на конец отчетного периода (в части транспортных расходов по доставке товаров на склад торгующей организации, взимаемых сверх цены на товар).

В нашем примере таких расходов нет, поэтому все издержки обращения за отчетный период подлежат списанию со счета 44.

Следовательно, стоимость издержек обращения по реализованным товарам равна 41 550 руб. (см. действие 7).

Сумма расходов по сбыту продукции составила 3500 руб. (см. п. 1 условий примера).

Таким образом, величина коммерческих расходов равна 45 050 руб. (3500 руб. + 41 550 руб.).

Эта сумма отражается по статье «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до тысяч рублей).

ДЕЙСТВИЕ 11. Определение величины управленческих расходов организации.

По условиям рассматриваемого примера к управленческим расходам организации относится сумма общехозяйственных расходов, отражаемая по счету 26.

Таким образом, управленческие расходы включают расходы на содержание управленческого аппарата в сумме 129 825 руб. (см. п. 4 условий примера, а также п. 4 действия 2 на с. 292 и п. 4 действия 5 на с. 297).

Эта сумма отражается по статье «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до целых тысяч рублей).

ДЕЙСТВИЕ 12. Формирование величины финансового результата (прибыли или убытка) от продаж.

Значение этого показателя определяется как разница между валовой прибылью (см. действие 9) и суммой коммерческих (см. действие 10) и управленческих (см. действие 11) расходов.

В рассматриваемом примере прибыль от продаж за отчетный год составляет 298 395 руб. (473 270 руб. - 45 050 руб. - 129 825 руб.).

Эта сумма отражается по статье «Прибыль (убыток) от продаж» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до тысяч рублей).

ДЕЙСТВИЕ 13. Определение величины доходов и расходов, связанных с продажей имущества и предоставлением имущественных прав.

В рассматриваемом примере таких операций нет.

По условиям рассматриваемого примера к таким расходам относятся суммы налогов и сборов в соответствии с требованиями законодательства, относимых на финансовый результат деятельности организации, что в учете отражается проводками:

Дебет счета 91 Кредит счета 68 (по соответствующим субсчетам).

В рассматриваемом примере к таким налогам относится налог на имущество*. Объект обложения налогом на имущество установлен в ст. 374 НК РФ (это основные средства, принадлежащие организации на праве собственности).

* Обратите внимание:

I. Согласно п. 1.1 ст. 380 НК РФ в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, налоговая ставка не может превышать 2%.

II. Согласно п. 1 ст. 376 НК РФ до конца 2018 г. налоговая база определяется отдельно в отношении:

– имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

– имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

– каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

– имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31.03.1999 № 69-ФЗ;

– имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость;

– имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

С 01.01.2019 налоговая база определяется отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества, а также в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31.03.1999 № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации».

III. В исключение из общего правила налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со ст. 378.2 НК РФ (п. 2 ст. 375 НК РФ). Стоимость этого имущества признается неизменной в течение года и для расчета налога на имущество его кадастровая стоимость просто умножается на ставку налога. К таким объектам имущества относятся:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

3) объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства;

4) жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Среднегодовая стоимость имущества предприятия за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев и год) определяется путем деления суммы, полученной от сложения стоимости имущества на первое число каждого месяца отчетного периода и месяца, следующего за отчетным периодом, на количество сложенных сумм.

Таким образом, при расчете налога на имущество за квартал мы будем делить его стоимость на 4, за полугодие — на 7, за 9 месяцев — на 10, за год — на 13.

Согласно п. 1 ст. 380 НК РФ предельный размер налоговой ставки на имущество не может превышать 2,2%. Размеры ставок налога на имущество предприятий, определяемые в зависимости от видов их деятельности, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

Согласно п. 4 ст. 382 НК РФ сумма авансового платежа по налогу на имущество определяется в размере 1/4 налоговой ставки, умноженной на налоговую базу.

В нашем примере среднегодовая стоимость имущества за год по предприятию в целом равна 1 336 068 руб. (стоимость имущества для расчета см. в п. 8 условий примера): [(1 510 000 руб. + 1 625 400 руб. + 1 594 800 руб. + 1 521 600 руб. + 1 543 200 руб. + 1 466 208 руб. + 1 389 216 руб. + 1 312 224 руб. + 1 235 232 руб. + 1 158 240 руб. + 1 081 248 руб. + 1 004 256 руб. + 927 264 руб.) : 13].

Полученная сумма отражается по строкам 150 и 190 раздела 2 декларации по налогу на имущество предприятия. Стоимость имущества по состоянию на первое число каждого месяца отражается в строках 020–140 раздела 2 декларации соответственно.

По строке 210 раздела 2 декларации отражается установленная ставка налога на имущество в размере 2,2%*.

По строке 220 раздела 2 декларации отражается сумма налога на имущество за налоговый период, равная 29 393 руб. (133 068 × 2,2%).

По строке 230 раздела 2 декларации отражается сумма налога, начисленная за предыдущие периоды, то есть за I квартал, полугодие и 9 месяцев. Она получается путем сложения значений строк 180 соответствующих деклараций по авансовым платежам по налогу на имущество (за I квартал, полугодие и 9 месяцев). В нашем примере она равна 24 860 руб.

По строке 030 раздела 1 декларации отражается сумма налога на имущество, причитающегося к уплате в бюджет за год, равная 4533 руб. (29 393 руб. - 24 860 руб.).

* В нашем примере мы берем максимальную ставку по НК РФ. В вашем регионе может действовать пониженная ставка.



ИНН 77070640211

КПП 770701001 Стр. 001

Форма по КНД 1152028

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций

Номер корректировки 0-- Налоговый период (код) 34 Отчетный год 2019

Представляется в налоговый орган (код) 7707 по месту нахождения (учета) (код) 214

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "СЛАДКОЕЖКА"

(налогоплательщик)

Форма реорганизации (ликвидация) (код) ИНН / КПП реорганизованной организации

Номер контактного телефона 4992233223

На 5-- страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на 0-- листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

- 1 - налогоплательщик
2 - представитель налогоплательщика

ИВАНОВ
ИВАН
ИВАНОВИЧ

(Фамилия, имя, отчество полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись Дата 25.01.2020

Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (коп) []

на [] страницах

с приложением подтверждающих документов

или их копий на [] листах

Дата представления декларации

Зарегистрирована за №

Фамилия, И.О.

Подпись

* Отчество указывается при наличии.



ИНН 7707640211
КПП 770701001 Стр. 002

0840 5029

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Код по ОКТМО	010	4 5 3 8 2 0 0 0 - -
Код бюджетной классификации	020	1 8 2 1 0 6 0 2 0 1 0 0 2 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	030	- - - - - 4 5 3 3
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (в рублях)	040	- - - - -
Код по ОКТМО	010	- - - - -
Код бюджетной классификации	020	- - - - -
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	030	- - - - -
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (в рублях)	040	- - - - -
Код по ОКТМО	010	- - - - -
Код бюджетной классификации	020	- - - - -
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	030	- - - - -
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (в рублях)	040	- - - - -
Код по ОКТМО	010	- - - - -
Код бюджетной классификации	020	- - - - -
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	030	- - - - -
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (в рублях)	040	- - - - -
Код по ОКТМО	010	- - - - -
Код бюджетной классификации	020	- - - - -
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	030	- - - - -
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (в рублях)	040	- - - - -

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю.
(подпись) 25.01.2018 (дата)



ИНН 7707640211
КПП 770701001 Стр. 003

Раздел 2. Определение налоговой базы и исчисления суммы налога в отношении подлежащего налогообложению недвижимого имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства

Код вида имущества (код строки 001)	03	Код по ОКТМО (код строки 010)	4 5 3 8 2 0 0 0 - -
По состоянию на:	Код строки	1	2
1	2	3	4
01.01	020	1 5 1 0 0 0 0 - -	- - - - -
01.02	030	1 6 2 5 4 0 0 - -	- - - - -
01.03	040	1 5 9 4 8 0 0 - -	- - - - -
01.04	050	1 5 2 1 6 0 0 - -	- - - - -
01.05	060	1 5 4 3 2 0 0 - -	- - - - -
01.06	070	1 4 6 6 2 0 8 - -	- - - - -
01.07	080	1 3 8 9 2 1 6 - -	- - - - -
01.08	090	1 3 1 2 2 2 4 - -	- - - - -
01.09	100	1 2 3 5 2 3 2 - -	- - - - -
01.10	110	1 1 5 8 2 4 0 - -	- - - - -
01.11	120	1 0 8 1 2 4 8 - -	- - - - -
01.12	130	1 0 0 4 2 5 6 - -	- - - - -
31.12	140	9 2 7 2 6 4 - -	- - - - -

Расчет суммы налога

Глифы	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Среднегодовая стоимость недвижимого имущества за налоговый период (в рублях)	150	1 3 3 6 0 6 8 - -
Код налоговой льготы	160	- - - - - / - - - - -
Среднегодовая стоимость налогооблагаемого налогом недвижимого имущества за налоговый период (в рублях)	170	- - - - -
Доля балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации	180	- - - - - / - - - - -
Налоговая база (в рублях)	190	1 3 3 6 0 6 8 - -
Код налоговой льготы (установленной в виде понижения налоговой ставки)	200	- - - - - / - - - - -
Налоговая ставка (%)	210	2 . 2 - - - -
Сумма налога за налоговый период (в рублях)	220	2 9 3 9 3 - - - -
Сумма авансовых платежей, исчисленная за отчетные периоды (в рублях)	230	2 4 8 6 0 - - - -
Код налоговой льготы (в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет)	240	- - - - - / - - - - -
Сумма налоговой льготы, уменьшающей сумму налога, подлежащую уплате в бюджет (в рублях)	250	- - - - -
Сумма налога, уплаченная за пределами Российской Федерации (в рублях)	260	- - - - -

Обратите внимание, что в нашем примере сумма налога на имущество, подлежащая доплате по итогам года, существенно меньше, чем за предшествующие три отчетных периода. Это связано с тем, что в результате начисления амортизации остаточная стоимость основных средств к концу года становится меньше, а новые основные средства во второй половине года не приобретались.

Фрагмент заполненной для условий нашего примера декларации по налогу на имущество приведен на с. 303–305.

В целях экономии места листы декларации, которые по условиям нашего примера содержат только прочерки, мы не приводим.

Обратите внимание: приказом ФНС России от 04.10.2018 № ММВ-7-21/575@, действующим с 31 декабря 2018 г., внесены изменения в форму налоговой декларации по налогу на имущество организаций. Указанный приказ применяется начиная с представления налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций за I квартал 2019 г. Таким образом, за 2018 год декларация по налогу на имущество представляется по старой форме. Мы приводим порядок заполнения декларации уже по новой форме, применяемой с отчетности за 2019 год, посчитав это более полезным для читателя, приобретающего книгу в 2019 г. (возможно, уже после сдачи отчетности за 2018 год). Впрочем, следует отметить, что различия между старой и новой формой чисто технические.

Таким образом, сумма прочих расходов в рассматриваемом примере составляет 29 393 руб. Она отражается по статье «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до тысяч рублей).

По условиям рассматриваемого примера к прочим доходам относится сумма полученных от покупателя пеней, что составляет 1534 руб. (см. п. 5 условий примера)*. Эта сумма отражается по статье «Прочие доходы» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до тысяч рублей).

ДЕЙСТВИЕ 15. Формирование финансового результата деятельности предприятия.

Финансовый результат деятельности предприятия складывается из суммы прибыли от продаж и прочих доходов за вычетом прочих расходов.

В рассматриваемом примере сумма прибыли от продаж составила 298 395 руб. (см. действие 12), сумма прочих доходов – 1534 руб. (см. действие 14), сумма прочих расходов 29 393 руб. (см. действие 14).

Таким образом, сумма прибыли равна:

270 536 руб. (298 395 руб. + 1534 руб. - 29 393 руб.).

* (см. сноску на с. 291).

Эта сумма отражается по статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» отчета о финансовых результатах (с учетом округления до целых тысяч рублей).

ДЕЙСТВИЕ 16. *Определение величины финансового результата деятельности предприятия для целей налогообложения.*

Для составления расчета налога от фактической прибыли необходимо в первую очередь определить налогооблагаемую прибыль, так как чаще всего прибыль, отраженная в бухгалтерском учете, и прибыль, подлежащая обложению налогом, — это «две большие разницы».

Однако в нашем случае (исходя из условий рассматриваемого примера) организация в отчетном периоде не производила расходов, которые, уменьшая прибыль для целей бухгалтерского учета, не уменьшают ее для целей налогообложения.

Другими словами, прибыль для целей бухгалтерского учета равна прибыли для целей налогообложения*.

ДЕЙСТВИЕ 17. *Определение величины прибыли, облагаемой налогом по разным ставкам.*

Согласно п. 1 ст. 284 НК РФ ставка налога на прибыль, зачисляемого в доход федерального бюджета, установлена в размере 2%.

По налогу, зачисляемому в доходы субъектов Российской Федерации, ставка налога не может превышать 18%. Для некоторых категорий налогоплательщиков ставка по налогу, зачисляемому в доходы субъектов Российской Федерации, может быть снижена (но не более, чем до 13,5%).

Кроме того, ст. 284 НК РФ установлены иные размеры ставки налога на прибыль от отдельных операций и сделок.

В нашем примере вся прибыль организации облагается по ставке 20%. Поэтому действие 17 не производится.

ДЕЙСТВИЕ 18. *Расчет налога на прибыль.*

Сумма налога на прибыль, подлежащего внесению в бюджет по окончании года, определяется на основании декларации по налогу на прибыль.

* Подробно порядок расчета налогооблагаемой прибыли и составления декларации по налогу на прибыль рассмотрен в книге Г.Ю. Касьяновой «Налог на прибыль: просто о сложном» (условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

В нашем примере сумма налога на прибыль за год, рассчитанная по ставке 20%, составила 54 107 руб. (270 536 руб. × 20%), а сумма налога на прибыль за 9 месяцев (предыдущий отчетный период), рассчитанного по той же ставке, — 40 000 руб. (см. п. 6 условий примера).

Доначисление налога за год отражается в учетных регистрах за декабрь проводкой:

Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») — 14 107 руб. (54 107 руб. - 40 000 руб.).

Разбивку этой суммы по бюджетам вы найдете в декларации на с. 365.

Общая сумма налога за год отражается по статье «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах (см. с. 312).

Заполненная декларация по налогу на прибыль для нашего примера приведена на с. 364–371.

В нашем примере бухгалтерский и налоговый учет почти совпали. Поэтому большинство данных для заполнения декларации напрямую берется из бухгалтерских регистров и даже совпадает с аналогичными показателями отчета о финансовых результатах.

Но есть некоторые нюансы в заполнении отдельных строк декларации по налогу на прибыль для тех ситуаций, когда бухгалтерский и налоговый учет не совпадает или для заполнения налоговой декларации требуется специальная группировка данных.

Взаимоувязка данных бухгалтерского и налогового учета для нашего примера приведена в таблице на с. 309.

ДЕЙСТВИЕ 19. *Формирование величины чистой (нераспределенной) прибыли отчетного года.*

По результатам действия 20 определяются данные, необходимые для заполнения статьи «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

Значение этой строки в нашем примере определяется расчетным путем как разница между значениями статей «Прибыль (убыток) до налогообложения» и «Текущий налог на прибыль» и равно 216 429 руб. (270 536 руб. - 54 107 руб.).

**Взаимовязка данных бухгалтерского и налогового учета
для заполнения отдельных строк декларации по налогу на прибыль**
(взаимовязка приводится в ограниченном виде исключительно для условий рассматриваемого примера)

Строка декларации по налогу на прибыль	Взаимовязка с данными формы «Отчет о финансовых результатах»	Взаимовязка с данными бухгалтерских регистров
Строка 010 приложения № 1 к листу 02	Статья «Выручка»	Все обороты по счету 90 (без учета НДС) – см. действие 3 на с. 293
Строка 011 приложения № 1 к листу 02	Можно проверить только при введении дополнительных строк в бухгалтерскую отчетность	Выручка от реализации собственной продукции и от оказания услуг (без учета НДС) – см. действие 3 на с. 293
Строка 012 приложения № 1 к листу 02		Выручка от реализации покупных товаров (без учета НДС) – см. действие 3 на с. 293
Строка 010 приложения № 2 к листу 02		Себестоимость (по прямым расходам) собственной продукции и оказанных услуг (см. действие 6 на с. 297)
Строка 020 приложения № 2 к листу 02		Стоимость проданных товаров и транспортных расходов*, списанных в отчетном периоде на счет 90 (см. действие 6 на с. 297)
Строка 030 приложения № 2 к листу 02		Стоимость проданных товаров (см. действие 6 на с. 298)
Строка 040 приложения № 2 к листу 02		Суммы расходов, списанных на счет 90* со счетов 26 и 43 (кроме транспортных расходов по торговой деятельности) – см. действие 10 на с. 299 и действие 11 на с. 300
Строка 041 приложения № 2 к листу 02		Сумма налога на имущество (см. действие 14 на с. 301)

* Такая взаимовязка возможна лишь в случае, когда на счете 20 отражаются исключительно прямые расходы, признаваемые таковыми для целей бухгалтерского и налогового учета. Все косвенные расходы при этом учитываются на счетах 26 и 43 и списываются непосредственно в дебет счета 90.

ДЕЙСТВИЕ 20. Составление отчета о финансовых результатах.

Как уже отмечалось выше, алгоритм составления бухгалтерской и налоговой отчетности построен таким образом, что последовательное выполнение его действий должно приводить к определению данных, необходимых для заполнения строк отчета о финансовых результатах за соответствующий период.

Таким образом, составление отчета о финансовых результатах заключается в отражении по соответствующим строкам данных, рассчитанных ранее (в соответствии с описанным алгоритмом) при составлении налоговой отчетности.

Поскольку по условиям примера данные по финансово-хозяйственной деятельности организации за аналогичный период прошлого года не приводятся, порядок заполнения предназначенной для этого графы по соответствующим строкам не рассматривается.

Фактически порядок заполнения графы за предыдущий год аналогичен порядку заполнения этой графы для текущего года.

Код строки 2110. Выручка

По этой статье отражается сумма денежных (и других) средств, полученных (подлежащих получению) от покупателей и заказчиков за реализованную продукцию и товары, оказанные услуги и выполненные работы.

Эти данные получены при выполнении действий 3 и 4 алгоритма и проверяются (подтверждаются) выполнением действия 9.

В нашем примере сумма выручки равна 1 532 500 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем в отчет о финансовых результатах 1532).

Код строки 2120. Себестоимость продаж

По этой строке отражается себестоимость изготовления реализованной продукции, стоимость приобретения проданных товаров и затраты, произведенные при оказании услуг.

Данные по этой статье получены при выполнении действий 5–8 алгоритма (см. с. 296–299).

В нашем случае по данной статье отражается 1 059 230 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 1059).

Код строки 2100. Валовая прибыль (убыток)

Значение данной строки определяется расчетным путем как разница между значением строк 2110 и 2120 и проверяется выполнением действия 9 алгоритма (см. с. 299).

В нашем случае по строке 2100 отражается 473 270 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 473).

Код строки 2210. Коммерческие* расходы

По этой статье отражается сумма затрат по реализации изготовленной продукции и издержек обращения, приходящихся на реализованные товары.

Значение этой статьи определяется при выполнении действия 10 алгоритма (см. с. 299).

В нашем случае по данной статье отражается 45 050 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 45).

Код строки 2220. Управленческие расходы

По этой статье отражается сумма общехозяйственных расходов организации за отчетный период.

* Под коммерческими здесь и далее понимаются расходы на продажу, учитываемые на счете 44 организациями, ведущими любую деятельность, кроме торговой.

Значение этой статьи определяется при выполнении действия 11 алгоритма (см. с. 300).

В нашем случае по данной статье отражается 129 825 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 130).

Код строки 2200. Прибыль (убыток) от продаж

Значение этой статьи определяется расчетным путем как разница между значением статьи 2100 и статей 2210, 2220. Кроме того, сумма по данной статье проверяется выполнением действия 12 алгоритма (см. с. 300).

В нашем примере по данной статье отражается 298 395 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 298).

Код строки 2340. Прочие доходы

По этой статье отражается сумма прочих доходов, полученных (подлежащих получению) в отчетном периоде, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции.

Значение этой статьи определяется при выполнении действия 14 алгоритма (см. с. 301).

В нашем случае по данной статье отражается 1534 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 1)*.

Код строки 2350. Прочие расходы

По этой статье отражается сумма расходов, связанных с продажей имущества и предоставлением имущественных прав, а также сумма налогов и сборов, относимых в соответствии с законодательством на финансовый результат деятельности организации.

Значение этой статьи определяется при выполнении действий 13 и 14 алгоритма (см. с. 300–301).

В нашем примере по данной статье отражается 29 393 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 29).

Код строки 2300. Прибыль (убыток) до налогообложения

Значение этой статьи определяется расчетным путем как разница между суммой прибыли от продаж и прочих доходов и суммой прочих расходов. Кроме того, значение этой строки проверяется выполнением действия 15 алгоритма (см. с. 300).

* По правилам математики следовало бы округлить до числа 2. Но в этом случае с учетом округлений по другим строкам не сойдется итог (см. заполненную форму на с. 12 и с. 313). Поэтому в рассматриваемом примере округление следует произвести в меньшую сторону. В соответствии со сложившимися обычаями делового оборота это просто маленькая бухгалтерская хитрость, вызванная необходимостью правильно отразить итоговые цифры, которые подлежат взаимоувязке с другими формами отчетности.

В нашем случае по данной статье отражается 270 536 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 270).

Код строки 2410. Текущий налог на прибыль

Значение этой статьи определяется при выполнении действия 18 алгоритма (см. с. 301).

В нашем примере по данной статье отражается 54 107 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 54).

Код строки 2400. Чистая прибыль (убыток)

Значение этой статьи определяется расчетным путем как разница между значениями строк с кодами 2300 и 2410, скорректированными на значения строк с кодами 2421, 2430, 2450 (в случае применения ПБУ 18/02).

В нашем примере по данной статье отражается 216 429 руб. (с учетом округления до целых тысяч рублей записываем 216).

Фрагмент отчета о финансовых результатах для нашего примера приведен ниже. Для организации малого бизнеса отчет о финансовых результатах будет выглядеть еще проще (см. с. 313).

Отчет о финансовых результатах за ___ год
(фрагмент стандартной формы)

Наименование показателя	Код	За ___год 20 19 г.	За _____ 20 __ г.
1	2	3	4
Выручка	2110	1532	
Себестоимость продаж	2120	(1059)	()
Валовая прибыль (убыток)	2100	473	
Коммерческие расходы	2210	(45)	()
Управленческие расходы	2220	(130)	()
Прибыль (убыток) от продаж	2200	298	
Проценты к получению	2320	–	
Проценты к уплате	2330	(–)	()
Прочие доходы	2340	1	
Прочие расходы	2350	(29)	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	270	
Текущий налог на прибыль	2410	54	
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	–	
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	–	
Изменение отложенных налоговых активов	2450	–	
Прочее	2460	–	–
Чистая прибыль (убыток)	2400	216	

Отчет о финансовых результатах (упрощенная форма)

за _____ год 20 19 г.

Организация ООО "Сладкоежка" Форма по ОКУД _____
 Дата (число, месяц, год) _____ по ОКПО _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
 Вид экономической деятельности издательская по ОКВЭД _____
 Организационно-правовая форма/форма собственности общество с ограниченной
ответственностью / частная по ОКФС/ОКФС _____
 Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ _____

Коды		
0710002		
31	12	2019
79440943		
7707640211		
22.11		
1 2.1. 65	16	
384 (385)		

Наименование показателя	За 20 19 г.	За 20 ____ г.
Выручка	1532	-
Расходы по обычной деятельности	(1234)	(-)
Проценты к уплате	(-)	(-)
Прочие доходы	1	-
Прочие расходы	(29)	(-)
Налоги на прибыль (доходы)	(54)	(-)
Чистая прибыль (убыток)	216	-

Руководитель Иванов И. И. Иванов Главный бухгалтер Ильинская И. И. Ильинская
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)
 " 20 " марта 20 20 г.

6.2. Реформация баланса

Суть реформации баланса заключается в закрытии или, выражаясь просто, – в «обнулении» ряда счетов, на которых нарастающим итогом с начала года учитываются все текущие доходы и расходы организации, и выявлении чистой прибыли или убытка, полученных за год.

Реформация баланса производится следующим образом:

на первом этапе обнуляются субсчета счета 90 «Продажи»;

на втором этапе закрывается счет 91 «Прочие доходы и расходы»;

на третьем этапе – счет 99 «Прибыли и убытки».

Реформация баланса проводится один раз в год и является последней операцией отчетного года.

1-й этап. *Закрытие счета 90 «Продажи»*

Ежемесячно, определяя финансовый результат от осуществления обычных видов деятельности, бухгалтер сопоставлял обороты по счету 90 «Продажи».

При получении прибыли делалась проводка:

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») Кредит счета 99 – отражена прибыль за отчетный месяц.

Получение убытка отражалось записью:

Дебет счета 99 Кредит счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») – отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года все субсчета, открытые к счету 90, закрывают внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». При этом в учете делаются следующие проводки:

Дебет счета 90 (субсчет 90-1 «Выручка») Кредит счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») – закрыт субсчет «Выручка»;

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») Кредит счета 90 (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») – закрыт субсчет «Себестоимость продаж»;

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») Кредит счета 90 (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость») – закрыт субсчет «Налог на добавленную стоимость»;

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») Кредит счета 90 (субсчет 90-4 «Акцизы») – закрыт субсчет «Акцизы».

В итоге на 1 января наступающего года по всем субсчетам счета 90 «Продажи» будет нулевой остаток.

2-й этап. *Закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»*

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» в течение года собирались прочие доходы и расходы, а результаты от сопоставления оборотов по этому счету ежемесячно списывались на счет 99 «Прибыли и убытки».

При получении прибыли делалась проводка:

Дебет счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») Кредит счета 99 – отражена прибыль за отчетный месяц.

Получение убытка отражалось записью:

Дебет счета 99 Кредит счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») – отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года счет 91 закрывают следующими проводками:

Дебет счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы») Кредит счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») – списаны доходы, полученные за год;

Дебет счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») Кредит счета 91 (субсчет 91-2 «Прочие расходы») – списаны расходы, произведенные за год.

3-й этап. *Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»*

На счете 99 в течение года формируется финансовый результат от осуществления обычных видов деятельности и собираются прочие доходы и расходы. Кроме того, на этом счете накапливаются суммы штрафных санкций за налоговые правонарушения, а также отражается задолженность организации перед бюджетом по налогу на при-

быль. В результате получается, что сальдо по этому счету будет равно чистой прибыли или убытку по итогам года. Это сальдо списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом в учете делается проводка:

Дебет счета 99 Кредит счета 84 — списана чистая прибыль (убыток), полученная организацией за отчетный год.

Эта запись должна быть последней в отчетном году.

Рассмотрим на конкретном примере, как производится реформация баланса.

Пример 6.2.1. Реформация баланса организации

Организация закончила отчетный год со следующими результатами:

- общая сумма выручки от реализации продукции — 2 400 000 руб. (включая НДС по ставке 20%);
- себестоимость реализованной продукции — 1 400 000 руб.;
- сумма прочих доходов — 90 000 руб.;
- сумма произведенных прочих расходов — 80 000 руб.;
- сумма налога на прибыль, уплаченная в течение года — 122 000 руб.

При реформации баланса бухгалтер организации сделает следующие записи:

Дебет счета 90 (субсчет 90-1 «Выручка») Кредит счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж) — 2 400 000 руб. — закрыт субсчет 90-1 «Выручка»;

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж») Кредит счета 90 (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж) — 1 400 000 руб. — закрыт субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»;

Дебет счета 90 (субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж») Кредит счета 90 (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость) — 400 000 руб. — закрыт субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

Дебет счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы») Кредит счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов) — 90 000 руб. — закрыт субсчет 91-1 «Прочие доходы»;

Дебет счета 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») Кредит счета 91 (субсчет 91-2 «Прочие расходы») – 80 000 руб. – закрыт субсчет 91-2 «Прочие расходы»;

Дебет счета 99 Кредит счета 68 – 122 000 руб. – начислен налог на прибыль*;

Дебет счета 99 Кредит счета 84 – 488 000 руб. – списана чистая прибыль, полученная за отчетный год (2 400 000 руб. - 400 000 руб. - 1 400 000 руб. + 90 000 руб. - 80 000 руб. - 122 000 руб.).

Состояние счетов до и после реформирования баланса можно представить следующим образом (см. таблицу 6.2.1).

Таблица 6.2.1

Изменения на счетах бухгалтерского учета при реформации баланса (руб.)

Счет (субсчет)	Сальдо до реформации баланса		Оборот		Сальдо конечное	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Счет 90 «Продажи»	–	–	4 120 000	4 120 000	–	–
субсчет 90-1 «Выручка»	–	2 400 000	2 400 000	–	–	–
субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»	1 400 000	–	–	1 400 000	–	–
субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»	400 000	–	–	400 000	–	–
субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»	600 000	–	1 400 000 400 000	2 400 000	–	–
Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	–	–	170 000	170 000	–	–
субсчет 91-1 «Прочие доходы»	–	90 000	90 000	–	–	–
субсчет 91-2 «Прочие расходы»	80 000	–	–	80 000	–	–
субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	10 000	–	80 000	90 000	–	–
Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	–	–	488 000	–	488 000
Счет 99 «Прибыли и убытки»	–	488 000	488 000	–	–	–
субсчет 99-1 «Прибыль»*	–	610 000	–	–	–	–
субсчет 99-2 «Налог на прибыль»*	122 000	–	–	–	–	–

* Указанных субсчетов в Plane счетов нет. Однако Инструкцией по его применению организациям предоставлено право уточнять содержание субсчетов, приведенных в Plane счетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

* Подробнее о расчете этого налога с учетом требований ПБУ 18/02 читайте на с. 259.

СЕРИЯ «НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ»

«Налоговый практикум» – одна из самых популярных серий нашего издательства. Подробно рассматриваются вопросы расчета, уплаты и отражения в отчетности всех основных налогов, уплачиваемых организациями. Бухгалтер, у которого вызывает затруднения определенный налог, может приобрести такую книгу, где четко и ясно на конкретных примерах показаны способы решения проблем, возникающих касательно именно этого налога. Учитывая частые изменения, вносимые в Налоговый кодекс РФ, выпускается книга с текстом Кодекса, где выделены новые положения и указана дата начала их действия, и комментариями. Эти и другие наши книги можно приобрести также через Internet: www.aback.ru



НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: ПРОСТО О СЛОЖНОМ

Доходы и расходы Состав затрат Практические примеры 592 с.
Незавершенное производство Реализация имущества Сложные вопросы 390,0 руб.

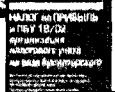
НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И ПБУ 18/02: организация налогового учета на базе бухгалтерского

Бухгалтерский и налоговый учет как единое целое
Методика расчета налога на прибыль по данным бухучета 144 с.
Сложные вопросы Практические примеры 230,0 руб.



НДС ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

Налоговая база и налоговые вычеты, сложные вопросы 712 с.
Льготы и освобождение от налога, практические примеры 410,0 руб.



СЧЕТА-ФАКТУРЫ: НОВОЕ В СОСТАВЛЕНИИ И УЧЕТЕ

Порядок заполнения всех показателей, исправление ошибок
Корректировочные счета-фактуры Книга покупок и книга продаж 272 с.
Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур 200,0 руб.



НДС: НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ И ОТНЕСЕНИЕ НА ЗАТРАТЫ, ВОССТАНОВЛЕНИЕ НА РАСЧЕТЫ С БЮДЖЕТОМ

Приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав по импорту 144 с.
и на внутреннем рынке Возмещение налога при экспортных операциях 150,0 руб.



НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО. ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ с учетом последних изменений в законодательстве

Порядок исчисления и уплаты, льготы и налоговая база 128 с.
Составление декларации, сложные вопросы, практические примеры 130,0 руб.



НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ч. 1 и ч. 2)

Выделены все последние изменения, дан комментарий 336 с. и 944 с.
450,0 руб.

НДФЛ ДЛЯ ГРАЖДАН и ОРГАНИЗАЦИЙ

Исчисление и удержание НДФЛ работодателем Налоговые вычеты 400 с.
Облагаемые и необлагаемые доходы Сложные вопросы, примеры 300,0 руб.

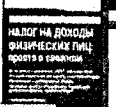


СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ – 2017

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование 320 с.
300,0 руб.

ВСЕ НАЛОГИ НА ЗАРПЛАТУ

Страховые взносы во внебюджетные фонды НДФЛ
Облагаемые и необлагаемые доходы (готовится переиздание)



КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА: порядок проведения, последствия

Что и как проверяет налоговый инспектор Встречные проверки (готовится переиздание)

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ: ПРОСТО О СЛОЖНОМ

Совмещение и взаимосвязка требований главы 25 НК РФ, ПБУ 18/02 и бухучета
Налоговый учет НДС и акцизов Субсчета и аналитика Оптимальная структура налоговых регистров (готовится переиздание)



ПРЕСТУПЛЕНИЕ И НАКАЗАНИЕ в БУХГАЛТЕРСКОМ и НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Права и обязанности Проверки и прочие средства контроля (готовится переиздание)
Ответственность и защита от нее Сложные вопросы Судебная практика

Стоимость изданий указана с учетом почтовой пересылки

7

НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК РФ применительно к конкретному налогу.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных Частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ в порядке, установленном ею применительно к конкретному налогу.

Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Расчет по страховым взносам представляет собой письменное заявление или заявление плательщика страховых взносов, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объекте обложения страховыми взносами, о базе для исчисления страховых взносов, об исчисленной сумме страховых взносов и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты страховых взносов, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет по страховым взносам представляется в случаях, предусмотренных главой 34 НК РФ (читайте об этом на с. 432).

В соответствии с п. 2 ст. 80 НК РФ не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

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

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 10.07.2007 № 62н.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) по закону предоставляются налоговыми органами бесплатно (п. 3 ст. 80 НК РФ). Но на практике обычно этого не происходит.

7.1. Правила представления деклараций (расчетов)

1. Сумма налога исчисляется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля (п. 6 ст. 52 НК РФ). Соответственно и в налоговой декларации все данные указываются в полных рублях с округлением по тем же правилам. Обратите внимание, что округление предусмотрено только для налогов. Страховые взносы исчисляются и уплачиваются в рублях и копейках (п. 5 ст. 431 НК РФ).

2. Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

3. Налоговая декларация (расчет) представляется по установленной форме. Арбитражные суды несколько раз отмечали, что ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, за представление налогоплательщиком декларации в установленный срок, но по отмененной форме, применяться не может. Арбитражные суды, разрешая подобные споры, указывают следующее. Статья 119 НК РФ не предусматривает ответственности за представление налоговой декларации по неустановленной форме, а при принятии положительного для налогоплательщика решения смотрят, чтобы в своевременно представленной первоначальной налоговой декларации были отражены все сведения о налогоплательщике и суммах налога, необходимые для проведения мероприятий налогового контроля (см. постановления ФАС Московского округа от 23.10.2009 № КА-А40/11061-09, ФАС Дальневосточного округа от 07.04.2009 № Ф03-738/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 28.07.2009 по делу № А32-10925/2008-46/164 и др.).

Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и прилагаемых к ним документов в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Минфином России (п. 7 ст. 80 НК РФ).

ФНС России не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов,

налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов, сборов, страховых взносов за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика, плательщика страховых взносов;
- 6) сведений, подлежащих включению в налоговую декларацию в соответствии с главой 21 НК РФ.

4. Налоговая декларация (расчет) представляется на бумажном носителе или в электронной форме в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 80 НК РФ установлены категории налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов), которые в обязательном порядке представляют декларации (расчеты) в электронной форме, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации:

- налогоплательщики (плательщики страховых взносов), среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает 100 человек;
- налогоплательщики (плательщики страховых взносов), численность работников в которых за предшествующий календарный год не превышает 100 человек (для вновь созданных организаций в этих целях учитывается фактическая численность работников в отчетном периоде), для которых такая обязанность предусмотрена частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу. В настоящее время такая обязанность установлена для плательщиков НДС (читайте об этом подробнее на с. 372);
- налогоплательщики, поставленные на учет в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются организацией в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации – не позднее 20-го числа месяца, следующего

за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной ФНС России, в налоговый орган по месту нахождения организации.

5. Налоговая декларация (расчет) представляется вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны были прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде.

6. Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ).

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки.

7. Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика (ИНН), если иное не предусмотрено НК РФ.

8. Декларация (расчет) должна быть подписана. Налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе с применением электронной цифровой подписи при представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

При представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета), может быть представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 80 НК РФ).

9. Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Если декларация представлена с нарушением сроков, то налоговый орган вправе привлечь налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ.

10. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), если иное не предусмотрено НК РФ, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ).

Порядок заполнения основных форм вы найдете на с. 353–480.

Все формы налоговой отчетности и бесплатную программу для их формирования в электронном виде вы найдете на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru. В этой же программе вы можете заполнить необходимые формы отчетности, а затем сформировать файл для представления отчетности в электронной форме или распечатать для сдачи в налоговую инспекцию на бумажном носителе.

7.2. Внесение изменений в налоговую декларацию (расчет)

При обнаружении налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, сбора или страхового взноса подлежащей уплате, налогоплательщик (плательщик страхо-

вых взносов) обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию (расчет) и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет).

При обнаружении налогоплательщиком, плательщиком страховых взносов в поданной им в налоговый орган налоговой декларации (расчете) недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога (страхового взноса), подлежащей уплате, налогоплательщик (плательщик страховых взносов) вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию (расчет) и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет). При этом уточненная налоговая декларация (расчет), представленная после истечения установленного срока подачи декларации (расчета), не считаются представленными с нарушением срока (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган *до истечения срока подачи налоговой декларации (расчета)*, декларация (расчет) по данному налогу (страховому взносу) за соответствующий период считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 81 НК РФ). При этом для налогоплательщика (плательщика страховых взносов) не наступает никаких нежелательных последствий из-за допущенной ранее ошибки.

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган *после истечения срока подачи налоговой декларации (расчета), но до истечения срока уплаты налога (страхового взноса)*, то налогоплательщик (плательщик страховых взносов) освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация (расчет) были представлены до момента, когда налогоплательщик (плательщик страховых взносов) узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации (расчете), а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога (страхового взноса), либо о назначении выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 81 НК РФ).

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган *после истечения срока подачи налоговой декларации (расчета) и срока уплаты налога (страхового взноса)*, то налогоплательщик (плательщик страховых взносов) согласно п. 4 ст. 81 НК РФ освобождается от ответственности в случаях:

1) представления уточненной налоговой декларации (расчета) до момента, когда налогоплательщик (плательщик страховых взносов) узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации (расчете),

а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога (страхового взноса), либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу (страховому взносу) за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации (расчета) он уплатил недостающую сумму налога (страхового взноса) и соответствующие ей пени;

2) представления уточненной налоговой декларации (расчета) после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации (расчете), а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога (страхового взноса).

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) в налоговый орган по месту его учета по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения (п. 5 ст. 81 НК РФ).

7.3. Внесение изменений в налоговый расчет налоговым агентом

При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет (п. 6 ст. 81 НК РФ).

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Если уточненный расчет представляется в налоговый орган *после истечения срока подачи налогового расчета, но до истечения срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненный расчет был представлен до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговом расчете, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки (п. 6 и п. 3 ст. 81 НК РФ).

Если уточненный расчет представляется в налоговый орган *после*

истечения срока подачи налогового расчета и срока уплаты налога, то налогоплательщик согласно п. 6 и п. 4 ст. 81 НК РФ освобождается от ответственности в случаях:

1) представления уточненного расчета до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговом расчете, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненного расчета он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) представления уточненного расчета после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговом расчете, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

7.4. Камеральная проверка налоговой отчетности

Камеральная налоговая проверка — это анализ налоговой отчетности с целью оценки достоверности содержащихся в ней сведений (ст. 88 НК РФ). По сути своей камеральная проверка сводится к двум основным действиям:

Действие 1. Проверка правильности подсчета итогов и переноса данных из одной строки отчетности в другую.

Действие 2. Сопоставление данных из разных разделов или разных форм отчетности между собой и с некими контрольными показателями, нарушение которых может косвенно свидетельствовать о недостоверности представленной отчетности и недоплате налогов.

Легко видеть, что первое действие выявляет технические (счетные) ошибки. Его выполнение не требует никаких особенных знаний, а лишь внимательности, аккуратности и четкого выполнения инструкций по порядку отражения тех или иных показателей в соответствующих формах отчетности. Как правило, сейчас эту работу выполняет компьютерная программа. Поэтому, если нет системных ошибок в программе или в отражении данных по счетам учета, — нет и таких ошибок.

Если арифметическая ошибка все же допущена, выявивший ее налоговый инспектор обязан сообщить об этом налогоплательщику и затребовать у него объяснений по данному факту. Налогоплательщик согласно п. 3 ст. 88 НК РФ в течение 5 рабочих дней с момента получения такого уведомления должен разобраться в проблеме и:

либо внести соответствующие исправления в отчетность (об уточненных декларациях читайте на с. 324–327 и с. 493);

либо представить в налоговую инспекцию соответствующие пояснения (в письменном виде), а при необходимости – документы, подтверждающие отраженные в соответствующей отчетности операции (в случае, если такие документы были затребованы налоговой инспекцией, – их представление становится обязательным, но срок представления составит уже не 5, а 10 рабочих дней – п. 3 ст. 93 НК РФ и п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете), противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, изменения соответствующих показателей в представленной уточненной налоговой декларации (расчете), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, а также размера полученного убытка, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет) (п. 4 ст. 88 НК РФ).

Противоречия в отчетности, выявляемые при выполнении действия 2, гораздо серьезней. Они могут свидетельствовать не только о технических ошибках и незначительных нестыковках, возникших в результате невнимательности бухгалтера, но и о существенных нарушениях, допущенных при формировании налоговой базы или иных показателей налоговой отчетности. Поэтому выявлению таких противоречий уделяется особое внимание. В налоговых инспекциях для этой цели используются специальные контрольные соотношения данных, отраженных в налоговых декларациях.

Однако применяемые налоговиками таблицы контрольных соотношений не являются истиной в последней инстанции. В некоторых случаях несоответствие отдельных показателей, которые, казалось бы, обязаны сходиться, может быть не следствием ошибок налогоплательщика, а просто вызвано особенностями осуществляемых им хозяйственных операций. Для того чтобы бухгалтер мог сам предварительно проверить составленную отчетность на наличие таких несоответствий,

мы составили таблицы основных соотношений с пояснениями возможных объективных причин их невыполнения (см. с. 333–335).

Кроме того, сопоставляя данные различных форм отчетности, можно выявить возможные случаи искажения налоговой базы и неуплаты налогов (см. примеры таких сопоставлений в таблице на с. 333).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган согласно п. 3 ст. 88 НК РФ вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 рабочих дней необходимые пояснения*, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета) или размер полученного убытка в следующих случаях:

– если производится проверка уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

– если производится проверка налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка.

В ряде случаев при камеральной налоговой проверке обычно истребуются дополнительные документы:

1) при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога – *налоговый орган вправе истребовать* у налогоплательщика документы, подтверждающие согласно ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ);

2) при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС**, или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с главой 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему РФ, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, – *налоговый орган вправе истребовать* у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям (п. 8.1 ст. 88 НК РФ);

* Налогоплательщики, на которых НК РФ возложена обязанность представлять декларацию по НДС в электронной форме, представляют такие пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному ФНС России. При представлении этих пояснений на бумажном носителе они не считаются представленными (п. 3 ст. 88 НК РФ).

** В том числе противоречий сведениям об указанных операциях, содержащимся в декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (или иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 НК РФ возложена обязанность по представлению декларации по НДС).

3) при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении 2-х лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), — *налоговый орган вправе истребовать* у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (п. 8.3 ст. 88 НК РФ);

4) при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества — *налоговый орган вправе истребовать* у него сведения о периоде его участия в таком договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества, а также использовать любые сведения о деятельности инвестиционного товарищества, имеющиеся в распоряжении налогового органа (п. 8.2 ст. 88 НК РФ);

5) при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлены налоговые вычеты, предусмотренные п. 4.1 ст. 171 НК РФ, — *налоговый орган вправе истребовать* у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения указанных налоговых вычетов, в случае выявления несоответствия отраженных в налоговой декларации сведений о таких налоговых вычетах сведениям, имеющимся у налогового органа (п. 8.7 ст. 88 НК РФ);

6) при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ, — *налоговый орган вправе требовать* у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета, и (или) истребовать в установленном порядке у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета (п. 8.8 ст. 88 НК РФ);

7) при проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, — *налоговые органы вправе истребовать* у налогоплательщика любые документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов (п. 9 ст. 88 НК РФ);

8) при проведении камеральной налоговой проверки деклараций и расчетов, в которых заявлены налоговые льготы, — *налоговый орган вправе требовать* у налогоплательщика-организации или у налогоплательщика — индивидуального предпринимателя представить в течение 5 дней необходимые пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, и (или) истребовать в установленном порядке у этих налогоплательщиков документы, подтверждающие их право на такие налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено соответствующими статьями НК РФ (п. 7 ст. 88 НК РФ). Таким образом, приведенный выше список документов, которые могут истребовать налоговые органы в ходе проведения камеральных проверок почти исчерпывающий.

Вместе с тем, следует учитывать, что кроме ст. 88 НК РФ представление дополнительных документов предусмотрено и другими статьями НК РФ в отношении отдельных налогов:

1) по НДС:

— п. 1.3 ст. 165 НК РФ (для подтверждения обоснованности применения ставки 0% при реализации товаров, предусмотренных пп. 1.1 п. 1 ст. 164 НК РФ)*;

— п. 3.10 ст. 165 НК РФ (для подтверждения обоснованности применения ставки 0% при реализации услуг, указанных пп. 2.11 п. 1 ст. 164 НК РФ и налоговых вычетов)**;

* Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе выборочно истребовать у налогоплательщика транспортные (товаропроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства — члена ЕАЭС, сведения из которых включены в перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Истребуемые документы (их копии) представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа. Если соответствующие документы налогоплательщиком не представлены, обоснованность применения ставки 0% в соответствующей части считается неподтвержденной.

** Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, в случае выявления несоответствия сведений, указанных в реестре, сведениям, имеющимся у налогового органа, вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие сведения, по которым выявлены несоответствия. Копии таких документов представляются налогоплательщиком в течение 20 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа. Если они не будут представлены — обоснованность применения ставки 0% в соответствующей части считается неподтвержденной.

– п. 15 ст. 165 НК РФ (ля подтверждения обоснованности применения ставки 0% при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1, 2.1–2.3, 2.5–2.8, 2.10, 3, 3.1, 4, 4.1, 4.2, 8, 9, 9.1, 9.3, 12 п. 1 ст. 164 НК РФ и налоговых вычетов)*;

2) по акцизам (п. 12 ст. 198 НК РФ)**;

3) по НДФЛ (ст. 214.8 НК РФ);

4) по налогу на прибыль (ст. 310.2 НК РФ).

Кроме того, при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком – участником регионального инвестиционного проекта, по налогам, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов НК РФ и (или) законами субъектов РФ, налоговый орган вправе истребовать у такого налогоплательщика сведения и документы, подтверждающие соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным НК РФ и (или) законами соответствующих субъектов РФ (п. 12 ст. 88 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка расчета по страховым взносам, в котором заявлены расходы на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, проводится с учетом положений, установленных главой 34 НК РФ (п. 13 ст. 88 НК РФ).

В соответствии с п. 8 ст. 431 НК РФ проверки правильности заявленных расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством проводятся территориальными органами ФСС РФ в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

* Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика документы, сведения из которых включены в реестры, указанные в п. 15 ст. 165 НК РФ, с учетом особенностей, предусмотренных указанным пунктом. Если налогоплательщиком не представлены документы, запрошенные налоговым органом, обоснованность применения ставки 0% в соответствующей части считается неподтвержденной.

** Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе выборочно истребовать у налогоплательщика транспортные (товароопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Евразийского экономического союза, сведения из которых включены в заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Истребуемые документы (их копии) представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа (п. 12 ст. 198 НК РФ). Если такие документы не представлены – обоснованность применения освобождения от уплаты акциза в соответствующей части считается неподтвержденной.

**Сопоставление данных различных форм отчетности
с целью выявления случаев искажения налоговой базы**

Какие данные анализируются	Что проверяется	Комментарии
<ul style="list-style-type: none"> • Бухгалтерский баланс • пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах 	<p>Налоговая база по НДС сопоставляется с изменением дебиторской задолженности по бухгалтерскому балансу и пояснениями к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</p>	<p>Налоговая база по НДС не может быть меньше прироста дебиторской задолженности, возникшей в результате реализации товаров, работ или услуг (кроме ситуации, когда есть случаи реализации, не облагаемой НДС)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Отчет об изменении капитала • аналитические регистры налогового учета • декларация по налогу на прибыль 	<p>Формирование и использование резервов предстоящих расходов на оплату отпусков, на ремонт основных средств, по гарантийному ремонту и обслуживанию</p>	<p>Если суммы резервов были использованы не полностью, проверяется включение их во внереализационные доходы (кроме резерва на ремонт основных средств, который по незаконченным ремонтам может быть перенесен на следующий год)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Отчет о движении денежных средств • Пояснения к бухгалтерскому балансу 	<p>Начисление и уплата в бюджет налога на прибыль в случае выплаты дивидендов</p> <p>Если происходит движение основных средств, проверяется правильность начисления амортизации (при приобретении, консервации и модернизации) и правильность определения выручки от реализации или распределения убытка (при продаже)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Декларация по налогу на имущество организаций • бухгалтерский баланс • пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах 	<p>Несовпадения в случаях:</p> <ul style="list-style-type: none"> – нахождения имущества вне местонахождения организации, а также при наличии имущества, не являющегося объектом налогообложения (земельные участки, водные объекты и т.д.); – часть имущества используется для видов деятельности, по которым уплачивается ЕНВД; – если объекты жилищного фонда (дома, общежития, квартиры) и внешнего благоустройства приняты на учет до 2006 г., они отражаются в первом разделе бухгалтерского баланса как основные средства (при этом по ним начисляется износ на забалансовом счете 010) 	<p>В течение года остаточная стоимость будет различаться в бухгалтерской отчетности и в декларации по налогу на имущество</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Расчет по страховым взносам • отчет о финансовых результатах • сведения о выплате физическим лицам доходов, облагаемых НДФЛ • Расчет сумм НДФЛ 	<p>Сопоставление выручки и выплат в пользу физических лиц</p>	<p>Если организация осуществляет финансово-хозяйственную деятельность, сотрудникам должна выплачиваться заработная плата, следовательно, должна быть сформирована налоговая база по страховым взносам и облагаемая база по НДФЛ</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Расчет по страховым взносам 	<p>Сопоставляется облагаемая база по страховым взносам на зарплату в отношении отчислений по различным основаниям</p>	<p>Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (в отличие от других страховых взносов) не начисляются на выплаты по гражданско-правовым или авторским договорам (пп. 2 п. 3 ст. 422 НК РФ)</p>

**Показатели бухгалтерской и налоговой отчетности,
несовпадение которых возможно при наличии определенных обстоятельств**

Ситуация	Соотношение данных в отчетности	Комментарии
Наличие в отчетности убытков	Убыток по данным бухгалтерского учета корректируется с учетом правил, установленных ПБУ 18/02. С учетом таких корректировок суммы убытка должны совпадать, а разницу между бухгалтерским и налоговым учетом необходимо объяснить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (читайте об этом на с. 123 и с. 259)	Например: 1) в налоговом учете убыток от продажи основного средства списывается равномерно в течение периода, оставшегося до окончания срока полезного использования объекта (п. 3 ст. 268 НК РФ). В бухгалтерском учете такой убыток отражается одновременно в периоде совершения операции по продаже; 2) убыток, возникший в связи с деятельностью обслуживающих производств, должен быть погашен только за счет прибыли, полученной от этих объектов в следующих периодах (ст. 275.1 НК РФ) в случае, если не выполняется хотя бы одно из условий, перечисленных в ст. 275.1 НК РФ (например, если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной)
Организация проводит операции с ценными бумагами	Соотношение прибыли по декларации и по отчету о финансовых результатах	Если отражен убыток по операциям с ценными бумагами, он может быть погашен только за счет прибыли, полученной от их реализации, и не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль в целом. При этом убыток от основной деятельности уменьшает прибыль, полученную по операциям с ценными бумагами
В компании есть производства с длительным циклом (более одного налогового периода)	Соотношение прибыли по декларации и по отчету о финансовых результатах	В бухгалтерском учете доходы будут учтены одновременно, а в налоговом учете доход распределяется по налоговым периодам
Фирма провела переоценку имущества	Доход в декларации по налогу на прибыль будет ниже, чем в отчете о финансовых результатах	В бухгалтерском учете переоценка отражается, а в налоговом нет
Для целей налогового учета фирма пересчитала выручку по ст. 105.3 НК РФ	Соотношение прибыли по декларации и по отчету о финансовых результатах	В бухгалтерском учете это может быть отражено в соответствии с ПБУ 18/02
Применение в налоговом учете кассового метода	Соотношение прибыли по декларации и по отчету о финансовых результатах	В бухгалтерском учете всегда используется принцип начисления при определении доходов и расходов (исключение возможно только для субъектов малого предпринимательства – читайте об этом на с. 24)
Наличие операций, не облагаемых НДС	Различие в выручке, которую определяют при расчете налога на прибыль и НДС	Организация должна вести раздельный учет

Таблица 7.4.2. Окончание

Ситуация	Соотношение данных в отчетности	Комментарии
Погашение дебиторской задолженности	Различие в выручке, которую определяют при расчете налога на прибыль и НДС	Погашение возникшей в предыдущих годах дебиторской задолженности за товары, работы или услуги отражается в декларации по НДС и не отражается в декларации по налогу на прибыль
Доходы от аренды	Различие в выручке, которую определяют при расчете налога на прибыль и НДС	Доходы от аренды в налоговом учете включаются во внереализационные доходы, а в декларации по НДС показываются в составе общей выручки
Осуществление операций, не облагаемых НДС	Выручка по данным отчета о финансовых результатах сверяется с данными декларации по НДС	В случае осуществления налогоплательщиком операций, не облагаемых НДС, эти показатели не совпадают
Систематическое заявление значительной суммы вычетов по НДС при постоянном наращивании кредиторской задолженности	Сопоставляются суммы налоговых вычетов по НДС и данные об изменении сумм кредиторской задолженности (по бухгалтерскому балансу и пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах)	Вызывает пристальный интерес проверяющих, поскольку это возможный признак занижения подлежащих уплате в бюджет сумм НДС в результате отражения в учете закупок товаров, работ или услуг от несуществующих поставщиков. Если же планируется расширение производства (с закупкой нового оборудования и материалов) или открытие новых подразделений, это не вызывает подозрений. Поэтому рекомендуем такие факты обязательно объяснять в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
В декларации по НДС показана стоимость строительно-монтажных работ	Проверяется, отражены ли в декларациях (в т.ч. за прошлые периоды) и уплачены ли в бюджет суммы начисленного НДС по строительно-монтажным работам	Если строительно-монтажные работы для собственного потребления ведутся одновременно по нескольким объектам, вводимым в эксплуатацию в разные сроки – проверить что-либо только на основании данных из деклараций по НДС просто невозможно. В этом случае требуются сведения из регистров учета. Возможно необходимые сведения (в случае их существенности) найдут отражение в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
В декларации по НДС показаны вычеты по полученным авансам и предоплатам	Рассматривается в декларации по НДС величина вычетов по полученным авансам	Они не могут превышать сумму НДС, исчисленную с отгрузки, кроме случаев, когда в декларации отражены вычеты, предъявленные по отгрузкам прошлых периодов (если такие случаи обоснованы)

Копии решений о выделении (отказе в выделении) средств на осуществление (возмещение) расходов страхователя на выплату страхового обеспечения, о непринятии к зачету расходов на выплату страхового обеспечения, а также информация об отмене (изменении) указанных решений вышестоящим органом территориального органа ФСС РФ или судом направляется территориальным органом ФСС РФ в налоговый орган в 3-дневный срок со дня принятия такого решения соответствующим органом ФСС РФ или судом.

Данные расчетов по страховым взносам об исчисленных страховых взносах на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и о суммах

расходов плательщиков на выплаты страхового обеспечения направляются налоговым органом не позднее 5-ти дней со дня их получения в электронной форме и не позднее 10-ти дней со дня их получения на бумажном носителе в соответствующий территориальный орган ФСС РФ для проведения проверки правильности расходов плательщика на выплаты страхового обеспечения (п. 16 ст. 431 НК РФ).

Сроки проведения проверок

В общем случае согласно п. 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3-х месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (в течение 6-ти месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость).

Таким образом, если вы представили декларацию, например, 20 апреля, — камеральная проверка по ней должна быть завершена не позднее 20 июля. Любые решения налоговых органов по данной декларации после этой даты незаконны (т.е. после 20 июля у вас уже не могут затребовать пояснения по этой декларации, запросить какие-либо документы, применить санкции за допущенные ошибки и т.п.). На практике налоговые органы довольно часто не укладываются в отведенные сроки проверки в тех случаях, когда налогоплательщик представляет свою отчетность в последний день. И в этом случае у бухгалтера появляется формальный повод «откосить» от проверки, но злоупотреблять этим не стоит — вас просто возьмут «на карандаш» и отыграются в одном из следующих отчетных периодов.

Также следует учитывать, что из этого правила предусмотрено несколько исключений:

1) если налоговая декларация (расчет) не представлена* налогоплательщиком — контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 НК РФ, или иностранной организацией, подлежащей постановке на учет в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, в налоговый орган в установ-

* При этом налоговый орган в течение 30 календарных дней со дня истечения установленного срока представления декларации по НДС направляет такой организации уведомление о необходимости представления такой налоговой декларации (п. 3.1 ст. 88 НК РФ).

ленный срок, уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную проверку на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение 3-х месяцев (в течение 6-ти месяцев для иностранной организации, подлежащей постановке на учет в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ) со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (расчета), установленного законодательством о налогах и сборах. Если до окончания камеральной проверки имеющихся у налогового органа документов (информации) налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная проверка прекращается и начинается новая камеральная проверка на основе представленной декларации. Прекращение камеральной проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у него документов (информации)*;

2) камеральная проверка на основе декларации по НДС, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводится в течение 2-х месяцев со дня ее представления (в течение 6-ти месяцев со дня ее представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ);

3) если до окончания камеральной проверки декларации по НДС налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять **решение о продлении срока проведения камеральной проверки**. По этому основанию её срок может быть продлен до 3-х месяцев со дня представления декларации по НДС (за исключением проверки декларации по НДС, представленной иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ);

4) если до окончания камеральной проверки налогоплательщиком представлена уточненная декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная проверка на основе уточненной декларации (расчета) (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). Прекращение камеральной проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной декларации (расчета)*.

* При этом документы (сведения, информация), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

7.5. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет налога на прибыль

Согласно п. 1 ст. 289 НК РФ все налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога на прибыль и (или) авансовых платежей по нему, а также независимо от особенностей исчисления и уплаты этого налога должны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном ст. 289 НК РФ.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в порядке, определенном ст. 289 НК РФ.

Налогоплательщики, указанные в п. 1 ст. 275.2 НК РФ*, обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту учета (по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков, по месту учета в качестве оператора нового морского месторождения углеводородного сырья) налоговые декларации с расчетом налоговых баз отдельно в отношении каждого нового морского месторождения углеводородного сырья.

Пунктом 1 ст. 285 НК РФ для всех налогоплательщиков налоговый период по налогу на прибыль организаций устанавливается как календарный год. При этом согласно п. 2 ст. 285 НК РФ отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Таким образом, налогоплательщики обязаны представлять декларацию по налогу на прибыль в налоговые органы четыре раза в год по окончании каждого квартала. При этом все данные в каждой декларации указываются нарастающим итогом с начала года.

И налогоплательщики, и налоговые агенты представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ).

* За исключением банков, кредитных потребительских кооперативов, микрофинансовых организаций и налогоплательщиков, указанных в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, к которым относятся:

1) организации, владеющие лицензиями на пользование участком недр, в границах которого расположено новое морское месторождение углеводородного сырья либо в границах которого предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку нового морского месторождения углеводородного сырья;

2) операторы нового морского месторождения углеводородного сырья.

Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей (то есть не позднее 28-го числа каждого месяца).

По итогам налогового периода (по окончании календарного года) налоговые декларации (налоговые расчеты) представляются налогоплательщиками и налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 289 НК РФ *организация, в состав которой входят обособленные подразделения*, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям. Кроме этого, они представляют налоговые декларации по налогу на прибыль (в составе титульного листа, раздела 1 и приложения № 5а) по месту нахождения каждого обособленного подразделения по суммам, относящимся к этому подразделению (подробнее об этом читайте в книге Г.Ю. Касьяновой «Филиалы, представительства, обособленные подразделения и взаимозависимые лица». — М.: АБАК*).

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» (с 01.01.2019 — либо участников проекта в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2017 № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации») и осуществляющие расчет совокупного размера прибыли, в соответствии с п. 18 ст. 274 НК РФ вместе с налоговой декларацией представляют расчет совокупного размера прибыли (п. 6 ст. 289 НК РФ).

*Участники консолидированной группы налогоплательщиков***, за исключением ответственного участника этой группы, не пред-

* Условия приобретения по издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru.

** Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков (п. 1 ст. 25.1 НК РФ).

Участником консолидированной группы налогоплательщиков признается организация, которая является стороной действующего договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, соответствует критериям и условиям, предусмотренным НК РФ для участников консолидированной группы налогоплательщиков (п. 2 ст. 25.1 НК РФ) (Окончание сноски см. на с. 340)

ставляют налоговых деклараций в налоговые органы по месту своего учета, если они не получают доходов, не включаемых в консолидированную налоговую базу этой группы (п. 7 ст. 289 НК РФ).

Если участники консолидированной группы налогоплательщиков получают доходы, не включаемые в консолидированную налоговую базу этой группы, они представляют в налоговые органы по месту своего учета налоговые декларации только в части исчисления налога в отношении таких доходов.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций *по консолидированной группе налогоплательщиков** по итогам отчетного (налогового) периода составляется ответственным участником этой группы на основе данных налогового учета и консолидированной налоговой базы в целом по консолидированной группе налогоплательщиков только в части исчисления налога в отношении консолидированной налоговой базы (п. 8 ст. 289 НК РФ).

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков обязан представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в налоговый орган по месту регистрации договора о создании такой группы в порядке и сроки, которые установлены ст. 289 НК РФ для налоговой декларации по налогу на прибыль.

Налоговая декларация может быть отправлена по почте. В соответствии со ст. 6.1 НК РФ, если налоговая декларация сдана на почту до 24 часов последнего дня срока, она будет считаться поданной вовремя.

Обратите внимание: в декларации есть общие (обязательные) и специальные (необязательные) листы. Обязательные (общие) листы** заполняются всеми налогоплательщиками без исключения, остальные

Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций (п. 3 ст. 25.1 НК РФ).

Документом, подтверждающим полномочия ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, является договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, заключенный в соответствии с НК РФ и гражданским законодательством РФ (п. 4 ст. 25.1 НК РФ). *(Начало сноски см. на с. 339)*

* См. сноску ** на с. 339–340.

** К ним относятся титульный лист, подраздел 1.1 раздела 1 и лист 02 с приложениями № 1 и № 2 декларации.

же листы – только при наличии соответствующих оборотов. Читайте об этом подробнее на с. 353.

Согласно п. 2 ст. 286 НК РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное специально не предусмотрено НК РФ (см. с. 343), налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания 1-го квартала, полугодия, 9-ти месяцев и одного года. При этом сумма квартальных авансовых платежей (сумма налога) определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Уплата налога, как правило, производится по месту нахождения организации. Исключение из этого порядка предусмотрено ст. 288 НК РФ для организаций, имеющих территориально обособленные структурные подразделения (подробнее об этом читайте в книге Г.Ю. Касьяновой «Филиалы, представительства, обособленные подразделения и взаимозависимые лица». – М.: АБАК. Условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

*В консолидированной группе налогоплательщиков** сумма авансового платежа по этой группе исчисляется и уплачивается ответственным участником в соответствии с общими правилами, установленными ст. 286 НК РФ. Согласно п. 7 ст. 286 НК РФ сумма налога по консолидированной группе налогоплательщиков по итогам налогового периода определяется ответственным участником этой группы.

Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль, подлежащего уплате ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в 1-м квартале налогового периода, в котором начала действовать эта группа, определяется как сумма ежемесячных авансовых платежей всех участников этой группы, подлежащих уплате в 3-м квартале налогового периода, предшествующего созданию этой группы (п. 8 ст. 286 НК РФ).

Если в соответствии с законодательством о налогах и сборах договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков регистрируется уполномоченным налоговым органом после начала налогового периода, уплаченные участниками консолидированной группы налогоплательщиков авансовые платежи по итогам истекших с начала налогового периода отчетных периодов подлежат зачету (возврату) соответствующему участнику консолидированной группы налогоплательщиков (п. 9 ст. 286 НК РФ). При этом пени

* См. сноску ** на с. 339–340.

на сумму недоимки, возникшей в результате определения консолидированной налоговой базы ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков по итогам истекших с начала налогового периода отчетных периодов, начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков обязанности по уплате налога (авансовых платежей), следующий за установленным настоящей статьей днем уплаты налога (авансовых платежей) по итогам отчетного (налогового) периода, в котором консолидированная группа была зарегистрирована.

Согласно п. 1 ст. 287 НК РФ в общем случае налог на прибыль, подлежащий перечислению в бюджет по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного ст. 289 НК РФ для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (см. с. 343). Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период (см. с. 343). При этом ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей. Квартальные платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Все особенности определения сроков перечисления налога на прибыль и предоставления соответствующих налоговых деклараций систематизированы нами в таблице 7.5.1, приведенной на с. 343.

Представление отчетности и перечисление платежей по налогу на прибыль организаций

Вид организации	Сроки сдачи налоговой декларации (ст. 289 НК РФ)	Порядок перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ)	Сроки перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 287 НК РФ)
1 Все организации, за исключением перечисленных ниже	2 В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ): — за первый квартал – не позднее 28 апреля; — за полугодие – не позднее 28 июля; — за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	3 Налогоплательщики перечисляют квартальные и ежемесячные авансовые платежи. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Сумма ежемесячных авансовых платежей определяется как 1/3 суммы фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей	4 Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы). Авансовые платежи – 28-го числа каждого месяца
Организации, изъявившие желание перейти на уплату ежемесячных платежей	В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ): — за I квартал – не позднее 28 апреля; — за полугодие – не позднее 28 июля; — за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	Исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом
Организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации, определяемая в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышала в среднем 15 млн руб. за каждый квартал	В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ): — за I квартал – не позднее 28 апреля; — за полугодие – не позднее 28 июля; — за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	Налогоплательщики уплачивают только квартальные авансовые платежи	Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы)

Вид организации	Сроки сдачи налоговой декларации (ст. 289 НК РФ)	Порядок перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ)	Сроки перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 287 НК РФ)
1	2	3	4
Театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями	По истечении налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 и п. 4 ст. 289 НК РФ)	Авансовые платежи не исчисляются и не уплачиваются (п. 3 ст. 286 НК РФ). Налог на прибыль уплачивается этими организациями одновременно – по окончании года	Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Бюджетные и автономные учреждения	В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ): – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	Налогоплательщики уплачивают только квартальные авансовые платежи	Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы)
Иностранцы организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство			
Участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах			
Инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений			
Выгодоприобретатели по договорам доверительного управления			

Таблица 7.5.1. Продолжение

Вид организации	Сроки сдачи налоговой декларации (ст. 289 НК РФ)	Порядок перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ)	Сроки перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 287 НК РФ)
1	2	3	4
Некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг)	Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательство по уплате налога, представляют налоговую декларацию упрощенной формы по истечении налогового периода до 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 и п. 4 ст. 289 НК РФ). Остальные представляют налоговую декларацию упрощенной формы в течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 2 ст. 289 НК РФ): – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) подается полная декларация не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	Налогоплательщики уплачивают только квартальные авансовые платежи	Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы)
Российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговые агенты), выплачивающая доход налогоплательщику – иностранной организации, получающей доход от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации	В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ): – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)	Налоговый агент исполняет обязанности по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет. Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода	Не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией

Вид организации	Сроки сдачи налоговой декларации (ст. 289 НК РФ)	Порядок перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ)	Сроки перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 287 НК РФ)
1	2	3	4
Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим обложению налогом на прибыль	<p>В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. <p>По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)</p>	<p>Сумму налога определяют отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов (п. 5 ст. 286 НК РФ):</p> <p>1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов.</p> <p>В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;</p> <p>2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик – получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.</p> <p>При реализации (выбытии) государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых не предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик – получатель дохода самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога с таких доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, если иное не предусмотрено НК РФ.</p> <p>Информация о видах ценных бумаг, по которым применяется названный порядок, доводится до налогоплательщиков уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти</p>	<p>По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода.</p> <p>Налог с доходов, подлежащих налогообложению в соответствии с пп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ (по ставке 15%) у получателя доходов, уплачивается в бюджет налогоплательщиком – получателем дохода в течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход</p>

Таблица 7.5.1. Окончание

Вид организации	Сроки сдачи налоговой декларации (ст. 289 НК РФ)	Порядок перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ)	Сроки перечисления платежей по налогу на прибыль (ст. 287 НК РФ)
1	2	3	4
Вновь созданные организации	<p>В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. <p>По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)</p>	<p>Уплачивают квартальные авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, что выручка от реализации не превышала 5 000 000 руб. в месяц либо 15 000 000 руб. в квартал (см. строку 2 данной таблицы).</p> <p>В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 287 НК РФ (см. строку 1 данной таблицы)</p>	<p>Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы).</p> <p>Авансовые платежи – 28-го числа каждого месяца.</p> <p>Первый срок уплаты ежемесячных авансовых платежей наступает по истечении полного квартала с даты государственной регистрации организации (п. 6 ст. 286 НК РФ)</p>
Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения	<p>В течение 28 дней по окончании каждого квартала (п. 3 ст. 289 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> – за I квартал – не позднее 28 апреля; – за полугодие – не позднее 28 июля; – за 9 месяцев – не позднее 28 октября. <p>По итогам налогового периода (по окончании календарного года) – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ)</p>	<p>Налогоплательщики – российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям (п. 1 ст. 288 НК РФ)*</p>	<p>Квартальные платежи перечисляются в сроки, установленные для сдачи налоговых деклараций за соответствующий период (см. графу 2 данной таблицы).</p> <p>Авансовые платежи – 28-го числа каждого месяца</p>

* Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящей на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику (п. 2 ст. 288 НК РФ). Исчисление сумм авансовых платежей по налогу, а также сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов РФ по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. При исчислении ежемесячных авансов по налогу в течение отчетного (налогового) периода налогоплательщик применяет показатели предыдущего отчетного периода. Подробно порядок уплаты налога организациями, имеющими обособленные структурные подразделения, рассмотрен в книге Г.Ю. Касьяновой «Филиалы, представительства, обособленные подразделения». – М.: АБАК. Условия приобретения по издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru.

Пример 7.5.1. Исчисление размера квартального авансового платежа по налогу на прибыль организаций

За I квартал организация получила прибыль в размере 1000 руб., а за полугодие – 3000 руб.

- В рассматриваемой ситуации сумма налога на прибыль составит:
- за I квартал – 200 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 20\%$);
 - за полугодие – 600 руб. ($3000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Соответственно сумма авансовых платежей, которую необходимо перечислить в бюджет по итогам каждого отчетного периода будет равна:

- за I квартал – 200 руб. ($200 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$);
- за полугодие – 400 руб. ($600 \text{ руб.} - 220 \text{ руб.}$).

В течение отчетного периода (квартала) налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи (п. 2 ст. 286 НК РФ). Уплата ежемесячных авансовых платежей производится равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Пример 7.5.2. Исчисление размера ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль организаций

За I квартал организация получила прибыль в размере 1000 руб., а за первое полугодие – 5000 руб.

В III квартале предыдущего года организация не имела налогооблагаемой прибыли, и соответственно, размер ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль за I квартал отчетного года равен нулю.*

В рассматриваемой ситуации сумма налога на прибыль за I квартал составит 200 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 20\%$).

* Напоминаем, что сумма ежемесячных авансовых платежей за I квартал каждого года равна сумме ежемесячных авансовых платежей, которые перечислялись в бюджет в последнем (IV) квартале предыдущего года (п. 2 ст. 286 НК РФ). А для расчета ежемесячных авансовых платежей за IV квартал в свою очередь берется фактическая сумма налога на прибыль за III квартал предыдущего года. Таким образом, фактически размер ежемесячных авансовых платежей за I квартал напрямую зависит от суммы прибыли, полученной в III квартале предыдущего года.

Соответственно сумма авансовых платежей, которую необходимо перечислить в бюджет по итогам I квартала будет равна 200 руб. (200 руб. - 0 руб.).

Размер ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль за II квартал составит 67 руб. (200 руб. : 3)*.

Сумма налога на прибыль за первое полугодие составит 1000 руб. (5000 руб. × 20%).

Сумма авансовых платежей, которую необходимо перечислить в бюджет по итогам первого полугодия с учетом ранее перечисленных квартального и ежемесячных платежей будет равна 599 руб. (1000 руб. - 200 руб. - 67 руб. × 3).

Размер ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль на III квартал составит 333 руб. (1000 руб. : 3)*.

Согласно п. 10 ст. 286 НК РФ налогоплательщик вправе **уменьшить сумму налога** (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода, зачисляемую в бюджет города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя, в котором установлен торговый сбор (см. главу 33 НК РФ), **на сумму торгового сбора**, фактически уплаченного с начала налогового периода до даты уплаты налога на прибыль (авансового платежа). Обратите внимание: этот порядок применяется только в случае представления налогоплательщиком в отношении объекта осуществления предпринимательской деятельности, по которому уплачен торговый сбор, уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора.

Согласно п. 2 ст. 286 НК РФ налогоплательщики имеют право перейти на исчисление **ежемесячных авансовых платежей** исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае сумма авансовых платежей определяется налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Сумма авансовых платежей (сумма налога), подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. При этом налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход

* С учетом округления до целых рублей.

на эту систему уплаты авансовых платежей. Иными словами, о переходе на ежемесячную уплату налога на прибыль в 2019 г. необходимо было уведомить налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 декабря 2018 г. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Этот порядок применяется также и в случае обратного перехода с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на уплату **ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода** (исчисляемых как 1/3 квартального платежа).

При переходе налогоплательщика, исчислявшего ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, на уплату ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода сумма указанного ежемесячного платежа, подлежащего уплате в 1-м квартале налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия предыдущего налогового периода.

Вместе с тем некоторые организации по-прежнему имеют право производить уплату только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода. Согласно п. 3 ст. 286 НК РФ к их числу относятся:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации, определяемая в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышала в среднем 15 млн руб. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения*;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- участники инвестиционных товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в инвестиционных товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

* При этом театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями авансовые платежи по налогу на прибыль вообще не исчисляют и не уплачивают (п. 3 ст. 286 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 286 НК РФ, если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, то обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих указанный доход налогоплательщику.

Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

В соответствии с п. 5 ст. 286 НК РФ российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим обложению налогом на прибыль, определяют сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:

1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, то обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов. В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;

2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.

При реализации (выбытии) государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых не предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога с таких доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, если иное не предусмотрено НК РФ.

Информация о видах ценных бумаг, к которым применяется такой порядок, доводится до налогоплательщиков федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на это Правительством РФ.

Изложенные выше положения ст. 288 НК РФ применяются при уплате налога (авансовых платежей) ответственным участником *консолидированной группы налогоплательщиков** по этой группе с учетом особенностей, установленных п. 6 ст. 288 НК РФ, а при уплате налога (авансовых платежей) ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, в состав которой входят организации, являющиеся собственниками объектов Единой системы газоснабжения, — также с учетом особенностей, установленных п. 7 ст. 288 НК РФ (п. 6 ст. 288 НК РФ).

Доля прибыли каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков и каждого из их обособленных подразделений в совокупной прибыли этой группы определяется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, в целом по консолидированной группе налогоплательщиков.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков определяет величину прибыли, приходящейся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, путем умножения определенной в вышеуказанном порядке прибыли каждого из участников или каждого обособленного подразделения участника консолидированной группы налогоплательщиков на совокупную прибыль этой группы.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога на прибыль, исчисленного по итогам налогового периода, производит по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по участникам этой группы и их обособленным подразделениям.

Суммы налога (авансовых платежей), подлежащие зачислению в бюджеты субъектов РФ, приходящиеся на каждого из участников

* См. сноску ** на с. 339–340.

консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, исчисляются по налоговым ставкам, действующим на территориях, где расположены соответствующие участники консолидированной группы налогоплательщиков и (или) их обособленные подразделения.

Порядок составления налоговой декларации по налогу на прибыль

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций (далее — Декларация) представляется российскими организациями, являющимися налогоплательщиками налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 246 НК РФ. Форма Декларации утверждена приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@. Вы найдете этот документ на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru. Там размещена бесплатная программа, в которой вы можете заполнить необходимые формы отчетности, а затем сформировать файл для представления отчетности в электронной форме или распечатать для сдачи в налоговую инспекцию на бумажном носителе. Там же приведены все необходимые для ее заполнения справочники.

Налоговые расчеты, входящие в состав Декларации, представляются российскими организациями, исполняющими обязанности налоговых агентов по налогу на прибыль, и (или) признаваемыми налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц в соответствии со ст. 226.1 НК РФ.

В состав Декларации обязательно включаются: Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1, Лист 02, Приложения № 1 и № 2 к Листу 02.

Остальные листы, разделы и подразделы, а также приложения включаются в состав Декларации по мере надобности (см. таблицу 7.5.2 на с. 356). Кроме того, особый состав и условия представления Декларации установлены для отдельных категорий налогоплательщиков (см. таблицу 7.5.3 на с. 358).

Декларация по налогу на прибыль составляется нарастающим итогом с начала года.

Все значения стоимостных показателей Декларации указываются в полных рублях (за исключением значений, указываемых в Приложении № 2 к Декларации). При указании значений стоимостных показателей в полных рублях значения показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

При подготовке декларации с использованием программного обеспечения при распечатке на принтере допускается отсутствие обрамления знакомест и прочерков для незаполненных знакомест. Расположение и размеры значений реквизитов не должны изменяться. Печать знаков выполняется шрифтом Courier New высотой 16–18 пунктов.

При заполнении декларации используются чернила черного, фиолетового или синего цвета. Не допускается двусторонняя печать декларации на бумажном носителе и скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Заполнение текстовых полей бланка декларации осуществляется заглавными печатными символами.

Заполнение полей декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа. Однако при заполнении полей декларации с использованием программного обеспечения значения числовых показателей выравниваются по правому (последнему) знакоместу. При этом в отрицательных числах знак «-» («минус») указывается в знакоместе перед числовым значением показателя.

Каждому показателю декларации соответствует одно поле, состоящее из определенного количества знакомест. В каждом поле указывается только один показатель.

Исключение составляют показатели, значением которых являются дата или десятичная дробь. Для указания даты используются по порядку три поля: день (поле из двух знакомест), месяц (поле из двух знакомест) и год (поле из четырех знакомест), разделенные знаком «.» («точка»). Для десятичной дроби используются два поля, разделенные знаком «точка». Первое поле соответствует целой части десятичной дроби, второе – дробной части десятичной дроби.

Для отрицательных чисел указывается знак «-» («минус») в первом знакоместе слева.

В случае отсутствия какого-либо показателя, во всех знакоместах соответствующего поля проставляется прочерк. Прочерк представляет собой прямую линию, проведенную посередине знакомест по всей длине поля. Если для указания какого-либо показателя не требуется заполнения всех знакомест соответствующего поля, то в незаполненных знакоместах в правой части поля проставляется прочерк.

Страницы декларации имеют сквозную нумерацию, начиная с Титульного листа (Листа 01), вне зависимости от наличия (отсутствия) и количества заполняемых разделов, листов и приложений

к ним. Порядковый номер страницы записывается в определенном для нумерации поле слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа, например, для первой страницы — «001», для двенадцатой — «012».

В верхней части каждой страницы Декларации указывается идентификационный номер налогоплательщика (далее — ИНН) и КПП организации в порядке, определенном в разделе III «Порядок заполнения Титульного листа (Листа 01) Декларации».

При указании десятизначного ИНН организации в поле из 12-ти знакомест показатель заполняется слева направо, начиная с первого знакоместа, в последних 2-х знакоместах ставится прочерк: ИНН 5024002119—.

Дробные числовые показатели заполняются аналогично правилам заполнения целых числовых показателей. В случае, если знакомест для указания дробной части больше, чем цифр, то в свободных знакоместах соответствующего поля ставится прочерк.

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения (далее — закрытое обособленное подразделение) уточненные Декларации по указанному обособленному подразделению, а также Декларации за последующие (после закрытия) отчетные периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации, а по организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, — в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учета) (код)» указывается код «223», а в верхней его части указывается КПП, который был присвоен организации налоговым органом по месту нахождения закрытого обособленного подразделения.

Пример 7.5.3. Отражение дробных показателей в Декларации по налогу на прибыль

Доля налоговой базы, приходящейся на обособленное подразделение, составляет 56,234 процента.

Указанный показатель должен заполняться по формату: 3 знакоместа для целой части и 11 знакомест для дробной части. Следовательно, в Декларации он должен выглядеть следующим образом: 56-.234-----.

Ставка налога на прибыль в Декларации заполняется по формату: 2 знакоместа для целой части и 2 знакоместа для дробной части и соответственно при ставках в размерах 3% и 12,5% они указываются как: 3-.— и 12.5-.

**Порядок включения в состав Декларации по налогу на прибыль
отдельных листов и подразделов**

Номер и наименование листа, раздела или Приложения		Порядок включения в состав Декларации по налогу на прибыль
Лист 01	Титульный лист	Обязательно включается в состав Декларации
подраздел 1.1 Раздела 1	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента) – для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль организаций	Обязательно включается в состав Декларации
подраздел 1.2 Раздела 1	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента) – для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи	Не включается в состав Декларации за налоговый период. Включаются в состав Декларации за отчетные периоды только если налогоплательщик является плательщиком ежемесячных авансовых платежей
подраздел 1.3 Раздела 1	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента) – для организаций, уплачивающих налог на прибыль организаций с доходов в виде дивидендов, процентов	Включаются в состав Декларации только если налогоплательщик имеет доходы в виде дивидендов, процентов
Лист 02	Расчет налога	Обязательно включается в состав Декларации
Приложение № 1 к Листу 02	Доходы от реализации и внереализационные доходы	Обязательно включается в состав Декларации
Приложение № 2 к Листу 02	Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам	Обязательно включается в состав Декларации
Приложение № 3 к Листу 02	Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275.1, 276, 279, 323 НК РФ (за исключением отраженных в Листе 05)	Включаются в состав Декларации и представляются в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанном приложении
Приложение № 4 к Листу 02	Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу	Включается в состав Декларации только за I квартал и налоговый период при условии, что налогоплательщик имеет убытки, подлежащие отражению в указанном приложении
Приложение № 5 к Листу 02	Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения	Включаются в состав Декларации только если налогоплательщик имеет обособленные подразделения
Приложение № 6 к Листу 02	Расчет авансовых платежей и налога в бюджет субъекта Российской Федерации по консолидированной группе налогоплательщиков	
Приложение № 6а к Листу 02	Расчет авансовых платежей и налога в бюджет субъекта Российской Федерации по участнику консолидированной группы налогоплательщиков без входящих в него обособленных подразделений и (или) по его обособленным подразделениям	

Номер и наименование листа, раздела или Приложения		Порядок включения в состав Декларации по налогу на прибыль
Приложение № 66 к Листу 02	Доходы и расходы участников консолидированной группы налогоплательщиков, сформировавших консолидированную налоговую базу в целом по группе	
Лист 03	Расчет налога на прибыль организаций с доходов, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)	Включаются в состав Декларации только если налогоплательщик является налоговым агентом
Лист 04	Расчет налога с доходов, исчисленного по ставкам, отличным от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ	Включаются в состав Декларации только если налогоплательщик имеет доходы, подлежащие отражению в указанном листе
Лист 05	Расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении № 3 к Листу 02)	Включаются в состав Декларации и только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки подлежащие отражению в указанном листе
Лист 06	Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов	Заполняется только негосударственными пенсионными фондами
Лист 07	Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования	Заполняется организациями при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ, при составлении Декларации только за налоговый период
Лист 08	Доходы и расходы налогоплательщика, осуществившего самостоятельную (симметричную, обратную) корректировку	Заполняется организациями, осуществившими самостоятельную (симметричную, обратную) корректировку налоговой базы, налога (убытков), при составлении Декларации только за налоговый период
Лист 09	Расчет налога на прибыль организаций с доходов в виде прибыли контролируемой иностранной компании	Включаются в состав Декларации за налоговый период, если налогоплательщик является контролирующим лицом контролируемой иностранной компании
Приложение 1 к Листу 09	Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу по налогу с доходов в виде прибыли контролируемой иностранной компании	
Приложение № 1 к налоговой декларации	Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы; расходы, учитываемые для целей налогообложения отдельными категориями налогоплательщиков	Включаются в состав Декларации только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанном приложении
Приложение № 2 к налоговой декларации*	Сведения о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом, от операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов	Приложение № 2 к налоговой декларации представляется в налоговые органы только за налоговый период организациями, исполняющими обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ в соответствии с п. 4 ст. 230 НК РФ

* При отсутствии у организации обязанности представления Декларации в налоговый орган, указанные Приложение № 2 к налоговой декларации представляются вместе с Расчетом по налогу на прибыль организации с указанием в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учета)» кода «231».

Если у организации отсутствует обязанность представления Декларации и Расчета по налогу на прибыль организаций, то такие организации представляют в налоговые органы Титульный лист (Лист 01) и Приложение № 2 к налоговой декларации. При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учета)» указывается код «235».

Особенности формирования Декларации по налогу на прибыль отдельными категориями налогоплательщиков

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
Некоммерческие организации, у которых не возникает обязанности по уплате налога на прибыль организаций	Представляют Декларацию по истечении налогового периода в составе Титульного листа (Листа 01) с кодом "229" по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)", Листа 02, а также Приложений № 1 и № 2 к налоговой декларации при наличии подлежащих отражению в них доходов и расходов и Листа 07 при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ	За отчетные периоды указанные организации Декларации не представляют
Театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями	Представляют Декларацию только по истечении налогового периода в составе согласно п. 1.1 Порядка (см. таблицу 7.5.2 на с. 356) с указанием в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета)" кода "234"	Коды представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в налоговый орган приведены в Приложении № 1 к Порядку
Организации, уплачивающие авансовые платежи ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли нарастающим итогом с начала года	Представляют Декларации в указанном в п. 1.1 Порядка объеме (см. таблицу 7.5.2 на с. 356) за отчетный период (1 квартал, полугодие, 9 месяцев) и налоговый период (год)	По итогам других отчетных периодов (за месяц, два, четыре, пять, семь, восемь, десять и одиннадцать месяцев) такие организации представляют Декларацию в объеме Титульного листа (Листа 01), подраздела 1.1 Раздела 1 и Листа 02. При осуществлении соответствующих операций и (или) наличии обособленных подразделений в состав Деклараций включаются также подраздел 1.3 Раздела 1, Приложения № 5 к Листу 02 и Листы 03, 04, 05
Организация, в состав которой входят обособленные подразделения	В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют Декларацию, включающую в себя Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1 и подраздел 1.2 Раздела 1 (при уплате в течение отчетных (налогового) периодов ежемесячных авансовых платежей), а также расчет суммы налога (Приложение № 5 к Листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения	По окончании каждого отчетного и налогового периода организация представляет в налоговый орган по месту своего нахождения Декларацию, составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК РФ) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта Российской Федерации, при уплате налога на прибыль в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ. При расчете налога на прибыль по группе обособленных подразделений Декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации (далее – ответственное обособленное подразделение)

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших	Декларацию, составленную в целом по организации, а также декларацию по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) представляют в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика в электронной форме (по телекоммуникационным каналам связи) по установленным форматам, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации	В Титульных листах Деклараций по обособленным подразделениям крупнейшего налогоплательщика, представляемых им в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, указываются коды причины постановки на учет (КПП), присвоенные организации налоговыми органами по месту нахождения обособленных подразделений, и коды этих налоговых органов. По реквизиту "по месту нахождения (учета)" указывается код "220"
Сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, и рыбохозяйственные организации, отвечающие критериям, предусмотренным пп. 1 или 1.1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ	По деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, налогообложение которой осуществляется по налоговой ставке 0%, по итогам отчетных (налоговых) периодов представляют в составе Декларации Титульный лист (Лист 01), подразделы 1.1 и 1.2 Раздела 1, а также Лист 02, Приложение № 1, № 2, № 3, № 5 к Листу 02 с кодом "2" – сельскохозяйственный товаропроизводитель по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"	Подраздел 1.2 Раздела 1, Приложение № 3, № 5 к Листу 02 представляются только при исчислении ежемесячных авансовых платежей, при наличии соответствующих доходов и расходов, обособленных подразделений Показатели по иным видам деятельности указанные налогоплательщиками отражаются в Декларации в общеустановленном порядке с указанием в Листе 02 и в приложениях к нему кода "1" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"
Налогоплательщики, являющиеся резидентами особых экономических зон, участниками свободных экономических зон и резидентами свободного порта Владивосток, резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области и участниками Особой экономической зоны в Магаданской области в соответствии с законодательством Российской Федерации, соответствующие условиям для исчисления налога на прибыль по пониженным налоговым ставкам, установленным для данной категории налогоплательщиков	При исчислении налога по налоговым ставкам, установленным для данной категории налогоплательщиков, в состав Декларации, помимо Титульного листа (Листа 01) и подразделов 1.1 и 1.2 Раздела 1, включают Лист 02, Приложение № 1, № 2, № 3, № 4, № 5 к Листу 02 с кодом "3" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"	Подраздел 1.2 Раздела 1, Приложение № 3, № 4, № 5 к Листу 02, Приложение № 1 к налоговой декларации представляются только при исчислении ежемесячных авансовых платежей, при наличии, соответственно, доходов и расходов, убытков и обособленных подразделений. Показатели для исчисления налога по иным налоговым ставкам резиденты особых экономических зон отражаются в Декларации в общеустановленном порядке с указанием в Листе 02 и в приложениях к нему кода "1" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
<p>Организации, владеющие лицензиями на пользование участком недр, в границах которого расположено новое морское месторождение углеводородного сырья либо в границах которого предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку нового морского месторождения углеводородного сырья; а также операторы нового морского месторождения углеводородного сырья</p>	<p>Представляют в налоговые органы налоговые декларации с расчетом налоговых баз отдельно по каждому новому месторождению с отражением ее расчета и исчисленного налога в подразделах 1.1 и 1.2 Раздела 1, в Листе 02 и Приложениях № 1, № 2, № 3, № 4 к нему с кодом "4" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"</p>	<p>Если на лицензионном участке выделено несколько новых морских месторождений, то при заполнении Приложения № 4 к Листу 02 Декларации в реквизите "Лицензия" после указания серии, номера и вида лицензии через дробь указывается порядковый номер нового морского месторождения (например, "01", "02" и так далее). Если в границах участка недр находится одно новое морское месторождение, то указываются цифры "01".</p> <p>Указанные налогоплательщики определяют налоговую базу при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, отдельно от налоговой базы, определяемой при осуществлении иных видов деятельности, на основании п. 2 ст. 275.2 НК РФ</p>
<p>Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" и применяющие налоговую ставку 0% согласно п. 5.1 ст. 284 НК РФ</p>	<p>Представляют декларацию в составе, указанном в п. 1.1 Порядка (см. таблицу 7.5.2 на с. 356)</p>	<p>В Титульном листе (Листе 01) Декларации по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывают код "225"</p>
<p>Организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации и применяющие налоговую ставку 0% согласно ст. 284.1 НК РФ</p>	<p>Представляют декларацию в составе, указанном в п. 1.1 Порядка (см. таблицу 7.5.2 на с. 356)</p>	<p>В Титульном листе (Листе 01) Декларации по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывают код "226"</p>
<p>Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан и применяющие налоговую ставку 0% согласно ст. 284.5 НК РФ</p>	<p>Представляют декларацию в составе, указанном в п. 1.1 Порядка (см. таблицу 7.5.2 на с. 356)</p>	<p>В Титульном листе (Листе 01) Декларации по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывают код "236"</p>
<p>Организации – участники региональных инвестиционных проектов, соответствующие условиям для применения налоговых ставок в соответствии со ст. 284.3 и ст. 284.3-1 НК РФ</p>	<p>Представляют декларацию в составе, указанном в п. 1.1 Порядка (см. таблицу 7.5.2 на с. 356)</p>	<p>В Титульном листе (Листе 01) Декларации по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывают код "228"</p>

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
<p>Организации, получившие статус резидента территории опережающего социально-экономического развития, и соответствующие условия для применения налоговых ставок согласно ст. 284.4 НК РФ</p>	<p>В состав Декларации, помимо Титульного листа (Листа 01) и подразделов 1.1 и 1.2 Раздела 1, включают Лист 02, Приложение № 1, № 2, № 3, № 4, № 5 к Листу 02 с кодом "6" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)". При этом подраздел 1.2 Раздела 1, Приложение № 3, № 4, № 5 к Листу 02, Приложение № 1 к налоговой декларации представляются только при исчислении ежемесячных авансовых платежей, при наличии, соответственно, доходов и расходов, убытков и обособленных подразделений</p>	<p>В Титульном листе (Листе 01) Декларации по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывают код "237". Показатели для исчисления налога на прибыль по иным налоговым ставкам резиденты территории опережающего социально-экономического развития отражают в Декларации в общеустановленном порядке с указанием в Листе 02 и в приложениях к нему кода "1" по реквизиту "Признак налогоплательщика (код)"</p>
<p>Организации, перешедшие полностью на уплату ЕНВД, на УСН, применяющие ЕСХН, а также организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, являющиеся контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний</p>	<p>Представляют в налоговые органы по итогам налоговых периодов Декларацию в составе Титульного листа (Листа 01), подраздела 1.1 Раздела 1, Листа 09 и Приложения № 1 к нему (при необходимости)</p>	<p>При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывается код "238"</p>
<p>При уплате консолидированной группой налогоплательщиков ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли****</p>	<p>В состав Декларации за 3 месяца, 6 месяцев, 9 месяцев и за налоговый период (год) обязательно включаются: Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1, Лист 02, Приложения № 1, № 2, № 6, № 6а и № 6б к Листу 02</p>	<p>По итогам других отчетных периодов (за месяц, два месяца, четыре месяца, пять месяцев, семь месяцев, восемь месяцев, десять месяцев, одиннадцать месяцев) Декларации представляются в объеме Титульного листа (Листа 01), подраздела 1.1 Раздела 1, Листа 02 и Приложений № 6, № 6а и № 6б к Листу 02. При осуществлении соответствующих операций в состав Декларации включается также Лист 05</p>
<p>Участники консолидированной группы налогоплательщиков, получающие доходы, не включаемые в консолидируемую налоговую базу этой группы, представляют в налоговые органы по месту своего учета Декларации только в части исчисления налога в отношении таких доходов**</p>	<p>В состав Декларации участника консолидированной группы налогоплательщиков за налоговый период включаются Листы 09 и Приложение № 1 к Листам 09, если он является контролирующим лицом контролируемой иностранной компании</p>	<p>В Титульных листах (Листах 01) таких Деклараций по реквизиту "Налоговый (отчетный) период (код)" указываются коды "21", с "31" по "46", а по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывается код "213" или "214"</p>
<p>Организации – налогоплательщики налога на прибыль, исполняющие обязанности налоговых агентов по налогу на прибыль организаций****</p>	<p>Включают в состав Декларации Расчет, состоящий из подраздела 1.3 Раздела 1 и Листа 03</p>	<p>При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывается код "213" или "214"</p>

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
Участники консолидированной группы налогоплательщиков, составляющие Декларации в части налога с доходов, не включаемых в консолидируемую налоговую базу, при исполнении обязанности налоговых агентов***		
Участники консолидированной группы налогоплательщиков, у которых отсутствуют доходы, не включаемые в консолидируемую налоговую базу***	Представляют в налоговые органы по итогам отчетных (налоговых) периодов Расчет в составе Титульного листа (Листа 01), подраздела 1.3 Раздела 1 и Листа 03	При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета) (код)" указывается код "231"
Исполняющие обязанности налоговых агентов организации, перешедшие полностью на уплату ЕНВД, на УСН, применяющие ЕСХН***		
Исполняющие обязанности налоговых агентов налогоплательщики, доходы и расходы которых полностью относятся к игорному бизнесу, подлежащему налогообложению в соответствии с главой 29 НК РФ***		
Исполняющие обязанности налоговых агентов организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково", и использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков налога на прибыль***		

Категория налогоплательщика	Особенности представления Декларации	Комментарии
<p>Организации, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации НДС/ФЛ, в соответствии с п. 4 ст. 230 НК РФ</p>	<p>Представляют в налоговые органы Приложение № 2 к налоговой Декларации.</p> <p>Организации – налогоплательщики налога на прибыль включают Приложение № 2 к налоговой декларации в состав Декларации.</p> <p>Приложение № 2 к налоговой декларации представляется в налоговые органы только за налоговый период</p>	<p>При отсутствии у организации обязанности представления Декларации в налоговый орган, указанные сведения (Приложение № 2 к налоговой декларации) представляются вместе с Расчетом по налогу на прибыль организаций с указанием в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета)" (код)" кода "231".</p> <p>Если у организации отсутствует обязанность представления Декларации и Расчета по налогу на прибыль организаций, то такие организации представляют в налоговые органы Титульный лист (Лист 01) и Приложение № 2 к налоговой декларации. При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту "по месту нахождения (учета)" (код)" указывается код "235"</p>

* Декларации по консолидированной группе налогоплательщиков, созданной в соответствии с главой 3.1 НК РФ, представляются ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в налоговый орган согласно ст. 289 НК РФ. В Титульном листе (Листе 01) Декларации по консолидированной группе налогоплательщиков указывается КПП по месту постановки на учет организации в качестве ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков (5-й и 6-й символы КПП имеют значение «4U»), а при его отсутствии указывается КПП, присвоенный ответственному участнику этой группы налоговым органом, в который представляется Декларация, по реквизиту «по месту нахождения (учета) (код)» указывается код «218».

** Кроме указанных случаев отдельные Декларации по участникам консолидированной группы налогоплательщиков, по их обособленным подразделениям не составляются.

*** Расчет представляется также в том случае, если доходы в виде дивидендов выплачиваются ими только физическим лицам и (или) иностранным организациям. Расчет организацией не составляется, если выплачиваемые ею доходы в виде дивидендов полностью подлежат перечислению без удержания налога организациям, признаваемым налоговыми агентами в соответствии с подпунктами 3, 5, 6, 7 п. 2 ст. 226.1, подпунктами 2, 4, 5, 6 п. 7 и п. 8 ст. 275 НК РФ.

Пример 7.5.4. Составление Декларации по налогу на прибыль

Возьмем данные из примера 6.1.1 (см. с. 287). Допустим, что это были обороты за 2019 г. и заполним на их основе Декларацию по налогу на прибыль.

В нашем примере у организации самые обычные виды деятельности, нет обособленных подразделений и других особенностей ведения бизнеса, требующих заполнения специальных листов и Приложений к Декларации. Поэтому Декларация представляется в налоговый орган почти в минимально допустимом объеме страниц. Единственное дополнение к «минимальному набору» – подраздел 1.2 Раздела I Декларации, заполнение которого необходимо для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций (см. условия нашего примера на с. 287)*.

Пример заполненной декларации вы найдете на с. 364–371.

* Обратите внимание: в данном случае подраздел 1.2 Раздела I Декларации заполняется только в Декларации за I квартал, полугодие и 9 месяцев. Мы же рассматриваем пример составления Декларации по налогу на прибыль в целом за год. Поэтому в нашем случае подраздел 1.2 Раздела I Декларации не заполняется и в годовую Декларацию не включен.



ИНН 7707264512 --
 КПП 770701001 Стр. 001

**Налоговая декларация
 по налогу на прибыль организаций**

Форма по КНД 1151006
 Лист 01

Номер корректировки 0 -- Налоговый (отчетный) период (код) 3.4 Отчетный год 2019

Представляется в налоговый орган (код) 7707 по месту нахождения (учета) (код) 214

**ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 "СЛАДКОЕЖКА"**

(организация / обособленное подразделение)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 74.12. --

Форма реорганизации (ликвидация) (код) -- ИНН/КПП реорганизованной организации (обособленного подразделения) -- / --

Номер контактного телефона 4953332233 --

На 008 страниц с приложением подтверждающих документов или их копий на -- листах

Достоверность и полноту сведений, указанных
 в настоящей декларации, подтверждаю:

- 1 - налогоплательщик, налоговый агент
 2 - представитель налогоплательщика, налогового агента

**СЛАДКОВ
 СЕМЕН
 СЕМЕНОВИЧ**
 (фамилия, имя, отчество полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика, налогового агента)

Подпись _____ Дата 20.01.2020

Наименование документа подтверждающего полномочия представителя
 налогоплательщика, налогового агента

Заполняется работником налогового органа
 Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код) _____

на _____ страницах

с приложением подтверждающих документов
 или их копий на _____ листах

Дата представления
 декларации _____

Зарегистрирована
 за № _____

 Фамилия, И.О.

 Подпись

Отчество указывается при наличии.



ИНН : 7 7 0 7 2 6 4 5 1 2 - -

КПП : 7 7 0 7 0 1 0 0 1 Стр : 0 0 2

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента)

Подраздел 1.1. Для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль организаций

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код по ОКТМО	010	3 5 3 6 5 2 0 0 0 0 0
Федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 1 0 1 4 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате в рублях	040	1 4 9 6 - - - - -
Сумма налога к уменьшению в рублях	050	- - - - -
Бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	080	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 2 0 2 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате в рублях	070	1 3 4 5 9 - - - - -
Сумма налога к уменьшению в рублях	080	- - - - -

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю

(подпись)

20.01.2020

(дата)



ИНН 77 07 26 45 12 - -

КПП 77 07 01 00 01 Стр. 0 0 3

Лист 02

Расчет налога

Признак налогоплательщика (код)

1

- 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент (участник) особой (специальной) экономической зоны
 4 - организация, осуществляющая деятельность на новой морской месторождении углеводородного сырья
 6 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицевая серия

номер

вид

Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Доходы от реализации (стр. 040 Приложения №1 к Листу 02)	010	1 5 3 6 7 3 7 - - - - -
Внерезиденционные доходы (стр. 100 Приложения №1 к Листу 02)	020	1 5 3 4 - - - - -
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр. 130 Приложения №2 к Листу 02)	030	1 2 6 3 4 9 8 - - - - -
Внерезиденционные расходы (стр. 200-стр. 300 Приложения №2 к Листу 02)	040	- - - - -
Убытки (стр. 360 Приложения №3 к Листу 02)	050	- - - - -
Итого прибыль (убыток) (стр. 010+стр. 020-стр. 030-стр. 040+стр. 050)	060	2 7 4 7 7 3 - - - - -
Доходы, исключаемые из прибыли	070	- - - - -
Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0%	080	- - - - -
Налоговая база (стр. 060 - стр. 070 - стр. 080 - стр. 400 Приложения №2 к Листу 02 + стр. 100 Листов 05 + стр. 530 Листа 08)	100	2 7 4 7 7 3 - - - - -
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр. 150 Приложения №4 к Листу 02)	110	- - - - -
Налоговая база для исчисления налога (стр. 100-стр. 110)	120	2 7 4 7 7 3 - - - - -
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	130	- - - - -
Ставка налога - всего, (%)	140	2 0 . - - - -
в том числе:		
в федеральный бюджет	150	3 . - - - -
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	1 7 . - - - -
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	170	- - - - -
Сумма исчисленного налога - всего	180	5 4 9 5 5 - - - - -
в том числе:		
в федеральный бюджет (стр. 120 x стр. 150 / 100)	190	8 2 4 3 - - - - -
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 120-стр. 130) x стр. 160 / 100 + (стр. 130 x стр. 170 / 100)	200	4 6 7 1 2 - - - - -



ИНН 77:07:26:45:12:--
 КПП 77:07:01:00:1 Стр. 0:0:4

Лист 02 (продолжение)

Признак налогоплательщика (код) 1

- 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6
- 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
- 3 - резидент (частной особой (льготной) экономической зоны
- 4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья
- 5 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицензия, серия: --- номер: --- вид: --- / ---

Показатели 1 Код строки 2 Сумма в рублях 3

Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего	210	4 0 0 0 0 0
в том числе:		
в федеральный бюджет	220	6 0 0 0 0
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	3 4 0 0 0
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному статьей 311 Налогового кодекса Российской Федерации	240	
в том числе:		
в федеральный бюджет	250	
в бюджет субъекта Российской Федерации	260	
Сумма торгового сбора, фактически уплаченная в бюджет субъекта Российской Федерации с начала налогового периода	265	
Сумма торгового сбора, на которую уменьшены авансовые платежи в бюджет субъекта Российской Федерации за предыдущий отчетный период	266	
Сумма торгового сбора, на которую уменьшены исчисленные авансовые платежи (налог) в бюджет субъекта Российской Федерации за отчетный (налоговый) период	267	
Сумма налога к доплате		
в федеральный бюджет (стр.190-стр.220-стр.250)	270	2 2 4 3
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр.200-стр.230-стр.260-стр.267)	271	1 2 7 1 2
Сумма налога к уменьшению		
в федеральный бюджет (стр.220+стр.250-стр.190)	280	
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр.230+стр.260+стр.267-стр.200)	281	
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	
в том числе:		
в федеральный бюджет	300	
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в первом квартале следующего налогового периода	320	
в том числе:		
в федеральный бюджет	330	
в бюджет субъекта Российской Федерации	340	
Объем капитальных вложений, осуществленных в целях реализации инвестиционного проекта	350	
Разница между суммой налога, рассчитанной по налоговой ставке 20%, и суммой налога, исчисленной с применением пониженных налоговых ставок	351	



ИНН 7707264512--

КПП 770701001 Стр. 005

Приложение № 1 к Листу 02

Доходы от реализации и внереализационные доходы

Код плательщика (код)

1

- 1 - организация, не отнесенная к указанным в пп. 2, 3, 4 и 6
- 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
- 3 - резидент (участник) особой (свободной) экономической зоны
- 4 - организация, осуществляющая деятельность на несом морском месторождении углеводородного сырья
- 5 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицензия, серия --- номер --- вид --- / ---

Показатели
1Код строки
2Сумма в рублях
3

Выручка от реализации – всего в том числе:	010	1 5 3 6 7 3 7 + - - - - -
- выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	1 2 8 2 5 0 0 - - - - -
- выручка от реализации покупных товаров	012	2 5 4 2 3 7 - - - - -
- выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации прав требований долга, указанных в Приложении №3 к Листу 02	013	- - - - -
- выручка от реализации прочего имущества	014	- - - - -
Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг – всего в том числе:	020	- - - - -
- сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, ниже:		
- минимальной (расчетной) цены по обращающимся ценным бумагам	021	- - - - -
- минимальной (расчетной) цены по необращающимся ценным бумагам	022	- - - - -
- выручка от реализации (выбытия, в том числе доход от погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг – всего	023	- - - - -
- в том числе сумма отклонения от минимальной (расчетной) цены	024	- - - - -
Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса	027	- - - - -
Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (стр.340 Приложения №3 к Листу 02)	030	- - - - -
Итого сумма доходов от реализации (стр.010+стр.020 + стр. 023 +стр.027 +стр. 030)	040	1 5 3 6 7 3 7 - - - - -
Внереализационные доходы – всего в том числе:	100	1 5 3 4 - - - - -
- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	- - - - -
- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выходящих из эксплуатации основных средств, при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств	102	- - - - -
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме указанных в статье 251 Налогового кодекса Российской Федерации)	103	- - - - -
- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации	104	- - - - -
- сумма восстановленных расходов на капитальные вложения в соответствии с абзацем четвертым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации	105	- - - - -
- доходы, полученные профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, включая банки, по операциям с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке	106	- - - - -



ИНН 77070264512-

КПП 770701001Стр. 006

Приложение № 2 к Листу 02

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам

Признак налогоплательщика (код)	Показатели 1	Лицензия: серия _____ номер _____ вид _____/_____/_____ _____		
		Код строки 2	Сумма в рублях 3	
1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6				
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель				
3 - резидент (участник) особой (свободной) экономической зоны				
4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья				
5 - резидент территории опережающего социально-экономического развития				
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам (работам, услугам)		010	8 5 9 2 3 0 0	
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящиеся к реализованным товарам		020	2 0 0 0 0 0 0	
в том числе стоимость реализованных покупных товаров		030	2 0 0 0 0 0 0	
Косвенные расходы - всего		040	2 0 4 2 6 8	
в том числе:				
суммы налогов и сборов, страховых взносов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением налогов, перечисленных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации		041	2 9 3 9 3	
расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 8 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации в размере:				
не более 10%		042		
не более 30%		043		
расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации		045		
расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации		046		
расходы на приобретение права на земельные участки, указанные в пунктах 1 и 2 статьи 264.1 Налогового кодекса Российской Федерации, признаваемые расходами отчетного (налогового) периода - всего		047		
из них при признании расходов:				
в течение срока, определенного налогоплательщиком (не менее 5 лет)		048		
в размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего налогового периода		049		
в течение срока, установленного договором при приобретении земельного участка на условиях рассрочки		050		
в течение срока действия договора аренды земельного участка, не подлежащего государственной регистрации		051		
расходы на НИОКР		052		
в том числе не давшие положительного результата		053		
из суммы по стр.052 расходы на НИОКР по перечню, установленному Правительством Российской Федерации		054		
в том числе не давшие положительного результата		055		
Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требований долга, указанных в Приложении №3 к Листу 02)		059		
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией		060		
Стоимость чистых активов предприятия, реализованного как имущественный комплекс		061		



ИНН 77:07:26:45:12:--

КПП 77:07:01:00:1:00:1 Стр. 0:0:7

Приложение № 2 к Листу 02 (продолжение)

Признак налогоплательщика (код)

1

- 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6
- 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
- 3 - резидент (участник) особой (свободной) экономической зоны
- 4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья
- 6 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицевая, серия: / номер: / вид: /

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
1	2	3
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг	070	
сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены	071	
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг	072	
сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены	073	
Расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (стр. 350 Приложения №3 к Листу 02)	080	
Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производства и хозяйства, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности	090	
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	
Сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	110	
Сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	120	
Итого признанных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 059 - 070, 072, 080 - 120)	130	1:2:6:3:4:9:8:--
Сумма амортизации за отчетный (налоговый) период, начисленная:		
линейным методом	131	
в том числе по нематериальным активам	132	
нелинейным методом	133	
в том числе по нематериальным активам	134	
Метод начисления амортизации, отраженный в учетной политике (код)	135	1 - линейный 2 - нелинейный
Внерезультационные расходы – всего	200	
в том числе:		
расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	201	
расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	202	
расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на описание нематериальных активов, на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы	204	
штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба	205	
расходы профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность, включая банки, по операциям с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке	206	



ИНН 7707264512

КПП 770701001 Стр. 008

Приложение № 2 к Листу 02 (продолжение)

Признак налогоплательщика (код)

1

- 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент (участник) особой (сабборной) экономической зоны
 4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья
 6 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицензия: серия / номер / вид

Показатели
1Код строки
2Сумма в рублях
3

Убытки, приравняемые к внереализационным расходам - всего 300

в том числе:

убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде 301

суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва 302

Корректировка налоговой базы по выявленным ошибкам (искажениям), относящимся к прошлым налоговым периодам, приведшим к излишней уплате налога - всего 400

в том числе за:

год 401

год 402

год 403

7.6. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет НДС

Для всех налогоплательщиков (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов, далее – налоговые агенты) налоговый период по НДС устанавливается как квартал (ст. 163 НК РФ).

Налоговая декларация подается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Исчисленный к уплате по декларации НДС следует перечислять в бюджет равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом (п. 1 ст. 174 НК РФ). Уплата налога производится по месту нахождения организации (см. п. 2 и п. 3 ст. 174 НК РФ).

Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту учета в налоговом органе которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации обособленных подразделений иностранной организации (п. 7 ст. 174 НК РФ).

О своем выборе иностранные организации уведомляют в письменной форме налоговые органы по месту нахождения своих обособленных подразделений на территории Российской Федерации.

Представление налоговых деклараций по НДС в бумажной или электронной форме

Представление налоговой декларации по НДС производится налогоплательщиками (в том числе указанными в п. 5 ст. 173 НК РФ), по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Подавать *декларацию на бумажном носителе* имеют право только налоговые агенты (п. 5 ст. 174 НК РФ):

- не являющиеся налогоплательщиками (т.е. применяющие специальные налоговые режимы);
- являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика (в соответствии со ст. 145 НК РФ), связанных с исчислением и уплатой налога.

Вместе с тем указанные выше лица обязаны представить соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур:

- 1) при выполнении функций застройщика;
- 2) при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица:
 - на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента);
 - на основе договоров транспортной экспедиции (если при определении налоговой базы в порядке, установленном главами 23, 25, 26.1 и 26.2 НК РФ, в составе доходов учитываются доходы в виде вознаграждения при исполнении договоров транспортной экспедиции).

Обратите внимание, что при представлении налоговой декларации на бумажном носителе в случае, если предусмотрена обязанность представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме, такая декларация не считается представленной.

В любом случае налоговая декларация по НДС представляется в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Если налогоплательщик не осуществляет операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банке, а также не имеет объектов налогообложения по НДС, то на основании п. 2 ст. 80 НК РФ по истечении отчетного периода он представляет единую (упрощенную) налоговую декларацию, на которую требования п. 5 ст. 174 НК РФ не распространяются (письмо ФНС России от 03.12.2013 № ЕД-4-15/21594). В этом случае декларация по НДС вообще не представляется.

Обратите внимание: лица, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, должны:

- 1) обеспечить получение от налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. К ним относятся:

– требования о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ, пункты 2, 4 ст. 93.1 НК РФ);

– требования о представлении пояснений (п. 3 ст. 88 НК РФ);

– уведомления о вызове в налоговый орган (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ);

2) передать налоговому органу квитанцию о приеме таких документов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в течение 6 дней со дня их отправки налоговым органом (п. 5.1 ст. 23 НК РФ);

3) при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации, представленной в электронной форме, представляют пояснения, предусмотренные п. 3 ст. 88 НК РФ, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному ФНС России. При представлении указанных пояснений на бумажном носителе такие пояснения не считаются представленными (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Порядок составления налоговой декларации по НДС

Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (далее – декларация) представляется в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика (налогового агента) организациями и индивидуальными предпринимателями – налогоплательщиками, а также налоговыми агентами, включая:

– лиц (участников товариществ, доверительных управляющих, концессионеров), на которых в соответствии со ст. 174.1 НК РФ возложены обязанности налогоплательщика, участника договора инвестиционного товарищества – управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, по каждому договору инвестиционного товарищества отдельно,

– лиц, не признаваемых налогоплательщиками НДС, перечисленных в п. 5 ст. 173 НК РФ,

– лиц – налоговых агентов, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению НДС в бюджетную систему РФ.

Форма (а также формат представления декларации в электронном виде), утверждены приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@.

Она включает в себя титульный лист и 12 разделов с приложениями.

Титульный лист и раздел I декларации представляют все налогоплательщики (налоговые агенты).

Разделы 2–12, а также приложения к разделам 3, 8 и 9 декларации включаются в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении налогоплательщиками соответствующих операций.

Обратите внимание, что в Декларации есть разделы, которые заполняются почти всеми налогоплательщиками (кроме тех, у кого вообще не было записей соответственно в книгах покупок или продаж), несмотря на то, что они не поименованы в качестве обязательных:

– раздел 8 «Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период» и приложение 1 к разделу 8 декларации «Сведения из дополнительных листов книги покупок»;

– раздел 9 «Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период» и приложение 1 к разделу 9 декларации «Сведения из дополнительных листов книги продаж»;

– раздел 10 «Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур в отношении операций, осуществляемых в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции, отражаемых за истекший налоговый период»;

– раздел 11 «Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур в отношении операций, осуществляемых в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции, отражаемых за истекший налоговый период»;

– раздел 12 «Сведения из счетов-фактур, выставленных лицами, указанными в пункте 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации.»

Если налогоплательщики в соответствующем налоговом периоде не имеет облагаемых оборотов по НДС* – ими заполняются титульный лист, раздел 1, раздел 7 и раздел 12 декларации. В этом случае при заполнении раздела 1 декларации в строках указанного раздела декларации ставятся прочерки.

Только титульный лист, раздел 1 и раздел 12 декларации представляют организации и индивидуальные предприниматели (при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС):

– не являющиеся налогоплательщиками НДС в связи с переходом на ЕСХН, УСН, ЕНВД или на патентную систему налогообложения;

* См. текст сноски на с. 376.

– освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со статьями 145 и 145.1 НК РФ;

– являющиеся налогоплательщиками НДС, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению, или при осуществлении видов деятельности, облагаемых ЕНВД – при отсутствии иных операций.

Только титульный лист и раздел 2 декларации представляют организации и индивидуальные предприниматели в случае выполнения ими обязанностей налогового агента в соответствии со ст. 161 НК РФ (например, в случае аренды государственного или муниципального имущества):

– не являющиеся налогоплательщиками НДС в связи с переходом на ЕСХН, УСН, ЕНВД или на патентную систему налогообложения;

– освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со статьями 145 и 145.1 НК РФ.

При этом в титульном листе по реквизиту «по месту нахождения (учета)» указывается код «231».

Если налогоплательщик осуществляет в налоговом периоде операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), и операции, предусмотренные ст. 161 НК РФ, то им заполняются титульный лист, разделы 2 и 7 декларации.

При заполнении в перечисленных выше случаях раздела 1 декларации в строках указанного раздела декларации ставятся прочерки.

Декларация составляется на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, установленных НК РФ, на основании данных регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента).

* То есть осуществляют только операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), либо операции, не признаваемые объектом налогообложения, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, или получили не облагаемые НДС оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Декларация на бумажном носителе* представляется только в виде утвержденной машиноориентированной формы, заполненной от руки либо распечатанной на принтере.

При представлении декларации, подготовленной с использованием программного обеспечения, при распечатке на принтере допускается отсутствие обрамления знакомест и прочерков для незаполненных знакомест. Расположение и размеры не должны изменяться. Печать знаков должна выполняться шрифтом Courier New высотой 16–18 пунктов.

При этом не допускается двусторонняя печать декларации, скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя или исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

При заполнении полей формы декларации должны использоваться чернила черного, фиолетового или синего цвета.

Заполнение текстовых полей формы декларации осуществляется заглавными печатными символами.

Все значения стоимостных показателей, отражаемых в разделах 1–7 декларации, указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Каждому показателю декларации соответствует одно поле, состоящее из определенного количества знакомест. В каждом поле указывается только один показатель. Заполнение полей декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа в том же порядке, что и при заполнении декларации по налогу на прибыль (см. с. 354).

Контрольные соотношения показателей формы декларации по налогу на добавленную стоимость приведены в таблице 7.6.1 на с. 378.

* О том, кто имеет право на ее представление, читайте на с. 372.

Контрольные соотношения показателей формы декларации по НДС

Контрольное соотношение*	В случае невыполнения контрольного соотношения		
	возможно нарушение законодательства РФ	формулировка нарушения	действия проверяющего
1	2	3	4
При условии отражения в р. 2 ст. 070 кодов 1011711 и 1011703: р. 3 ст. 180 гр. 3 онп = р. 2 ст. 060 ппн (ппн) в случае если покупка принята к учету	НК РФ ст. 161, 171, 172, 174	необоснованное применение вычетов сумм НДС налоговым агентом	Действие 1. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, на основании п. 3 ст. 88 НК РФ направить требование налогоплательщику представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.
Если в р. 2 ст. 070 онп (ппн либо ппн) отражены только коды 1011705, 1011707, 1011714, то р. 3 ст. 180 гр. 3 онп = 0, если р. 3 ст. 180 гр. 3 онп > 0, то вычет необоснован	НК РФ ст. 161, 171, 172	необоснованное применение вычетов сумм НДС налоговым агентом	Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
При условии отражения в р. 2 ст. 070 кодов 1011705, 1011707: р. 2 ст. 060 = р. 2 ст. 080 + ст. 090 - ст. 100 онп или р. 2 ст. 060 = р. 2 ст. 080 - р. 2 ст. 100 при условии если р. 2 ст. 090 ппн либо ппн 0; либо р. 2 ст. 060 = р. 2 ст. 090 онп при условии если р. 2 ст. 080 = 0 и ст. 100 = 0 онп; или р. 2 ст. 060 = р. 2 ст. 080 онп при условии если р. 2 ст. 090 = 0 и ст. 100 = 0 онп	НК РФ ст. 161, 173, 174	занижение суммы налога к уплате в бюджет	Действие 1. См. предыдущую строку данной таблицы Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы
р. 3 ст. 010 гр. 3 + 020 гр. 3 + ст. 030 гр. 3 + ст. 040 гр. 3 / [р. 3 ст. 010 гр. 3 + ст. 020 гр. 3 + ст. 030 гр. 3 + ст. 040 гр. 3] + (р. 7 сумма гр. 2 - коды (1010800 - 1010821)) = р. 3 ст. (120 + 150 + 160) гр. 3 / [р. 3 ст. (120 + 150 + 160) гр. 3 + р. 7 гр. 4 - коды (1010800 - 1010821)]	НК РФ ст. 149, 170 п. 4	возможно необоснованное применение налоговых вычетов	Действие 1. См. предыдущую строку данной таблицы Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы
для р. 3 ст. 080 гр. 5 = р. 3 ст. 090 гр. 5 + ст. 100 гр. 5) + Прил. № 1 к р. 3 дНДС суммы ст. 070 гр. 4 по кодам 1011801, 1011802, 1011803, 1011805, 1011806, 1010807, 1011808 за отчетный год, указанный по ст. 070 гр. 1 и соответствующий отчетному году на ТЛ дНДС	НК РФ ст. 170, 171, 171.1	занижение суммы, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет	Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
р. 3 ст. (080 - 090 - 100) гр. 5 = Прил. № 1 к р. 3 дНДС суммы ст. 070 гр. 4 по кодам 1011801, 1011802, 1011803, 1011805, 1011806, 1011807, 1011808 за отчетный год, указанный по ст. 070 гр. 1 и соответствующий отчетному году на ТЛ дНДС	НК РФ ст. 170, 171, 171.1	занижение суммы, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет	

* Условные сокращения: онп – отчетный налоговый период; ппн – предыдущий налоговый период; ппнп – предыдущие налоговые периоды; дНДС – декларация по НДС; ТЛ – титульный лист декларации.

Таблица 7.6.1. Продолжение

1	2	3	4
р. 3 ст. (010 + 020 + 030 + 040 + 041 + 042 + 050 + 060 + 070 + 080 + 105 + 106 + 107 + 108 + 109 + 110 + 115) гр. 5 = р. 3 ст. 118 гр. 5 если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 146, 151, 154, 155, 156, 158, 159, 162, 173	занижение суммы НДС вследствие неполного отражения налоговой базы по операциям, указанным в строках 010 - 080 и 105 - 109	
р. 3 ст. 190 гр. 3 = р. 3 ст. (120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 170 + 180 + 185) гр. 3 если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 171, 172	необоснованные налоговые вычеты	Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. При необходимости истребовать документы у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности ИП.
р. 3 ст. 200 гр. 3 = р. 3 ст. 118 гр. 5 - ст. 190 гр. 3, если левая часть < правой	НК РФ ст. 173	занижение суммы НДС, численной к уплате в бюджет по р. 3	Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы
р. 3 ст. 210 гр. 3 = р. 3 ст. 190 гр. 5 - ст. 118 гр. 3 если левая часть > правой	НК РФ ст. 173	занижение суммы НДС, численной к уплате в бюджет по р. 3	Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.
р. 3 ст. 170 гр. 3 <= р. 3 ст. (010 + 020 + 030 + 040) гр. 5	НК РФ ст. 171, п. 8, НК РФ ст. 172, п. 6, либо НК РФ ст. 146, п. 1	налоговые вычеты не обоснованы, либо налоговая база занижена, так как суммы отработанных авансов не включены в реализацию	Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы
р. 3 ст. 060 гр. 5 онп >= р. 3 ст. 140 гр. 3 онп	НК РФ ст. 171, п. 6, ст. 172, п. 5	необоснованное применение налоговых вычетов при выполнении СМР для собственного потребления	
гр. 2 прил. № 2 к р. 3 дНДС онп <= р. 3 стр. 110 гр. 5	НК РФ ст. 146, 153, 154	занижение суммы налога вследствие неполного отражения налоговой базы	Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно статье 100 НК РФ.
гр. 3 прил. № 2 к р. 3 дНДС онп <= р. 3 стр. 190 гр. 3	НК РФ ст. 170, 171, 172	занижение суммы налога, подлежащей вычету	Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. При необходимости истребовать документы у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности ИП. Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы

1	2	3	4
<p>п. 4 ст. 120 = сумма величин ст. 030 и 040 п. 4 - сумма величин ст. 050 + ст. 080 п. 4 если левая часть > правой</p> <p>ст. 080 п. 5 = сумма величин ст. 050 п. 5 если левая часть > правой</p> <p>ст. 090 п. 5 = сумма величин ст. 070 п. 5 если левая часть > правой</p>	<p>НК РФ ст. 171, 172; Протокол, п. II</p> <p>НК РФ ст. 171, 172; Протокол п. II</p> <p>НК РФ ст. 171, 172; Протокол п. II</p>	<p>завышение суммы НДС, подлежащей вычету</p> <p>завышение суммы НДС, подлежащей вычету</p> <p>завышение суммы НДС, подлежащей вычету</p>	<p>Действие 1. Сообщить налогоплательщику о выявленных ошибках в налоговой декларации с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок, при необходимости вызвать налогоплательщика на основании письменного уведомления для дачи пояснений.</p> <p>Действие 2. При условии, что налогоплательщик в ст. 050 разд. 1 декларации отражена сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета, направить требование налогоплательщику о представлении документов, в соответствии со ст. 172 НК РФ подтверждающих вычеты (полученные счета-фактуры, платежные документы, регистры бухгалтерского учета и др.). При необходимости истребовать документы у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности налогоплательщика.</p> <p>Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы</p>
<p>ст. 050 п. 6 = сумма строк ст. 030 п. 6 если левая часть < правой</p>	<p>НК РФ ст. 153, 164, 165, 167; Протокол п. II</p>	<p>занижение исчисленной суммы НДС, вследствие неполного отражения НБ, либо неверное применение ставки по НДС</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в предыдущей строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. При условии, что налогоплательщик в ст. 050 разд. 1 декларации отражена сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета, направить требование налогоплательщику о представлении документов, подтверждающих реализацию товаров, вывезенных с территории РФ, применение ставки 0% по которым не подтверждено (контракт, таможенную декларацию, выписки банка, транспортные, товаросопроводительные документы, выставленные счета-фактуры, платежные документы, регистры бухгалтерского учета и др.).</p> <p>Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы</p>
<p>ст. 060 п. 6 = сумма строк ст. 040 п. 6 если левая часть > правой</p>	<p>НК РФ ст. 171, 172; Протокол п. II</p>	<p>завышение суммы НДС, подлежащей вычету</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в предыдущей строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. При условии, что налогоплательщик в ст. 050 разд. 1 декларации отражена сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета, направить требование налогоплательщику о представлении документов, в соответствии со ст. 172 НК РФ подтверждающих вычеты (полученные счета-фактуры, платежные документы, регистры бухгалтерского учета и др.), при необходимости истребовать документы у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности налогоплательщика.</p> <p>Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы</p>

Таблица 7.6.1. Продолжение

1	2	3	4
<p>если ст. 200 п. 3 + ст. 130 п. 4 + ст. 160 п. 6 = ст. 210 п. 3 + ст. 120 п. 4 + ст. 080 п. 5 + ст. 090 п. 5 + ст. 170 п. 6, то ст. 040 п. 1 = (ст. 200 п. 3 + ст. 130 п. 4 + ст. 160 п. 6) - (ст. 210 п. 3 + ст. 120 п. 4 + ст. 080 п. 5 + ст. 090 п. 5 + ст. 170 п. 6)</p> <p>если левая часть равенства < правой</p>	<p>НК РФ ст. 173</p>	<p>занижение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет за онп</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>
<p>если ст. 200 п. 3 + ст. 130 п. 4 + ст. 160 п. 6 ст. 210 п. 3 + ст. 120 п. 4 + ст. 080 п. 5 + ст. 090 п. 5 + ст. 170 п. 6, то ст. 050 п. 1 = (ст. 210 п. 3 + ст. 120 п. 4 + ст. 080 п. 5 + ст. 090 п. 5 + ст. 170 п. 6) - (ст. 200 п. 3 + ст. 130 п. 4 + ст. 160 п. 6)</p> <p>если левая часть равенства > правой</p>	<p>НК РФ ст. 173</p>	<p>завышение суммы НДС, подлежащей возмещению за онп</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. Направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. При необходимости истребовать документы у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности НП.</p> <p>Действие 3. См. действие 2 в первой строке данной таблицы</p>
<p>ст. 005 прил. 1 к р. 8 дНДС = ст. 190 п. 8 если левая часть равенства > правой</p>	<p>НК РФ ст. 171, 172, п. 2 Раздела IV Приложения 4 к Постановлению № 1137</p>	<p>завышение суммы НДС, подлежащей вычету</p>	<p>Действие 1. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, на основании п. 3 ст. 88 НК РФ направить сообщение налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.</p> <p>Действие 2. При условии заполнения п. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.</p> <p>Действие 3. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>
<p>ст. 020 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 230 ст. 030 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 240 ст. 040 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 250 ст. 050 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 260 ст. 060 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 270 ст. 070 прил. 1 к р. 9 дНДС = р. 9 ст. 280 если левая часть равенства < правой</p>	<p>НК РФ ст. 173</p>	<p>занижение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>
<p>если ст. 030 п. 1 0, то ст. 030 п. 1 = сумма ст. 070 п. 12 если ст. 030 п. 1 < ст. 070 п. 12</p> <p>если ст. 050 п. 1 0, то [ст. 190 п. 8 + (ст. 190 прил. 1 к р. 8 дНДС - ст. 005 прил. 1 к р. 8 дНДС) - (ст. 260 п. 9 + ст. 270 п. 9)] - [сумма ст. 200 п. 9 + ст. 210 п. 9, в которых ст. 010 = 06] + [ст. 340 прил. 1 к р. 9 дНДС + ст. 350 прил. 1 к р. 9 дНДС - ст. 050 прил. 1 к р. 9 дНДС - ст. 060 прил. 1 к р. 9 дНДС] - [сумма ст. 280 прил. 1 к р. 9 дНДС + ст. 290 прил. 1 к р. 9 дНДС, в которых ст. 090 = 06] > 0</p>	<p>НК РФ п. 5 ст. 173</p> <p>НК РФ ст. 173</p>	<p>занижение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет</p> <p>завышение суммы НДС, подлежащей возмещению за онп</p>	<p>Действие 1. См. действие 1 в первой строке данной таблицы</p> <p>Действие 2. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>

1	2	3	4
сумма ст. 060 по всем листам р. 2 = [сумма ст. 200 и 210 по всем листам р. 9, в которых ст. 010 = 06] + [сумма ст. 280 и 290 по всем листам прил. 9, в которых ст. 090 = 06] если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 161, п. 4 ст. 173	занижение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет	<p>Действие 1. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, на основании п. 3 ст. 88 НК РФ направить сообщение налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.</p> <p>Действие 2. При условии заполнения п. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.</p> <p>Действие 3. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>
гр. 5 ст. 118 п. 3 + сумма ст. 050 и 130 п. 6 + сумма ст. 060 по всем листам р. 2 + сумма ст. 050 п. 4 + ст. 080 п. 4 = [ст. 260 + ст. 270] п. 9 + [ст. 340 прил. 1 к р. 9 дНДС + ст. 350 прил. 1 к р. 9 дНДС - ст. 050 прил. 1 к р. 9 дНДС - ст. 060 прил. 1 к р. 9 дНДС] если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 153, 161, 164, 165, 166, 167, 173	занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	
ст. 190 п. 3 + сумма стр. 030 и 040 р. 4 + ст. 080 и 090 р. 5 + ст. 060 п. 6 + ст. 090 п. 6 + ст. 150 п. 6 = ст. 190 п. 8 + [ст. 190 прил. 1 к р. 8 - ст. 005 прил. 1 к р. 8] если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 171, 172	завышение суммы НДС, подлежащей вычету	
ст. 150 п. 3 = [сумма ст. 180 по тем листам р. 8, в которых ст. 010 = 20] + [сумма по тем листам ст. 180 прил. 1 к р. 8 дНДС, в которых ст. 010 = 20] если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 171, 172	завышение суммы НДС, подлежащей вычету	
ст. 160 п. 3 = [сумма по ст. 180 по тем листам р. 8, в которых ст. 010 = 19] + [сумма по тем листам ст. 180 прил. 1 к р. 8 дНДС, в которых ст. 010 = 19] если левая часть равенства > правой	НК РФ п. 1 ст. 153, ст. 171, 172, Протокол р. III	завышение суммы НДС, подлежащей вычету в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ТС	
ст. 180 п. 3 = [сумма по ст. 180 по тем листам р. 8, в которых ст. 010 р. 8 = 06] + [сумма по ст. 180 по тем листам прил. 1 к р. 8 дНДС, в которых ст. 010 = 06] если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 161, 171, 172	завышение суммы НДС, подлежащей вычету	
сумма ст. 180 п. 8 = ст. 190 на последней странице р. 8 если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 171, 172, п. 7 Раздела II Приложения 4 к Постановлению № 1137	возможно завышение суммы НДС, подлежащей вычету	

Таблица 7.6.1. Продолжение

1	2	3	4
стр. 005 прил. 1 к р. 8 дНДС + сумма ст. 180 прил. 1 к р. 8 дНДС = ст. 190 на последней странице прил. 1 к р. 8 дНДС если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 171, 172	возможно завышение суммы НДС, подлежащей вычету	<p>Действие 1. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, на основании п. 3 ст. 88 НК РФ направить сообщение налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.</p> <p>Действие 2. При условии заполнения п. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.</p> <p>Действие 3. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.</p>
сумма ст. 170 п. 9 = ст. 230 п. 9 на последней странице если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 8 Раздела II Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	
сумма ст. 180 п. 9 = ст. 240 п. 9 на последней странице если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 8 Раздела II Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет (при условии, что соотношение 1.32 и 1.47 выполняется)	
сумма ст. 190 п. 9 = ст. 250 п. 9 на последней странице если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 164, 165, 167, 173	возможно занижение исчисленной суммы НДС вследствие неполного отражения НБ либо неверное применение ставки по НДС (при условии, что соотношение 1.37 выполняется)	
сумма ст. 200 п. 9 = ст. 260 п. 9 на последней странице если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 8 Раздела II Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	
сумма ст. 210 п. 9 = ст. 270 п. 9 на последней странице если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 8 Раздела II Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет (при условии, что соотношение 1.32 выполняется)	

1	2	3	4
ст. 020 прил. 9 + сумма ст. 250 прил. 1 к р. 9 = ст. 310 прил. 1 к р. 9 дНДС если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 3 Раздела IV Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет (при условии, что соотношения 1.32 и 1.49 выполняются)	Действие 1. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, на основании п. 3 ст. 88 НК РФ направить сообщение налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Действие 2. При условии заполнения р. 1 ст. 050 дНДС направить требование о представлении документов, подтверждающих требование о представлении документов, подтверждающих применение налоговых вычетов.
ст. 030 прил. 1 к р. 9 + сумма ст. 260 прил. 1 к р. 9 дНДС = ст. 320 прил. 1 к р. 9 дНДС если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 3 Раздела IV Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	Действие 3. Если установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составляется акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
ст. 040 прил. 1 к р. 9 дНДС + сумма ст. 270 прил. 1 к р. 9 дНДС = ст. 330 прил. 1 к р. 9 дНДС если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 164, 165, 167, 173	возможно занижение исчисленной суммы НДС вследствие неполного отражения НДС либо неверное применение ставки по НДС	
ст. 050 прил. 1 к р. 9 дНДС + сумма ст. 280 прил. 1 к р. 9 дНДС = ст. 340 прил. 1 к р. 9 дНДС если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 3 Раздела IV Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет (при условии, что соотношения 1.32 выполняются)	
ст. 060 прил. 1 к р. 9 дНДС + сумма ст. 290 прил. 1 к р. 9 дНДС = ст. 350 прил. 1 к р. 9 дНДС если левая часть равенства > правой	НК РФ ст. 153, 173, п. 3 Раздела IV Приложения 5 к Постановлению № 1137	возможно занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	
ст. 070 р. 12 = ст. 080 р. 12 - ст. 060 р. 12 если левая часть равенства < правой	НК РФ ст. 173	занижение суммы НДС, исчисленного к уплате в бюджет	

Пример 7.6.1. Составление Декларации по НДС

Возьмем данные из примера 6.1.1 (см. с. 287).

Допустим, что это были обороты за 1-й квартал 2018 г., и заполним на их основе Декларацию по НДС.

В рассматриваемом примере для большей наглядности мы предположили, что каждый вид покупок был совершен только один раз по одному счету-фактуре.

Соответственно в нашем примере (см. условия на с. 287) за отчетный период были только 3 записи в книге покупок:

1) приобретение материалов на сумму 70 000 руб. (плюс НДС 12 600 руб.) – счет-фактура поставщика № 23 от 22.02.2018,

2) приобретение товаров на сумму 60 000 руб. (плюс НДС 10 800 руб.) – счет-фактура поставщика № 125698 от 12.03.2018,

3) начисление арендной платы в сумме 16 875 руб. (плюс НДС 3037,5 руб.) – счет-фактура поставщика № 13569 от 31.03.2018.

В нашем примере у организации самые обычные виды деятельности, нет обособленных подразделений и других особенностей ведения бизнеса, требующих заполнения специальных листов и Приложений к Декларации.

Поэтому Декларация представляется в налоговый орган практически в минимально допустимом объеме страниц (см. с. 387–404).

В соответствии с п. 45.4 Порядка заполнения Декларации (утв. приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@) в графе 3 **раздела 8** по строкам 010–180 отражаются данные, указанные соответственно в графах 2–8, 10–16 книги покупок.

При этом показатели по строкам 010–180 заполняются в порядке, аналогичном порядку заполнения показателей граф 2–8, 10–16 книги покупок, установленному разделом II Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

Обратите внимание: на каждую запись в книге покупок (т.е. на каждый отраженный там счет-фактуру) в Декларации по НДС заполняются отдельные страницы Раздела 8.

После отражения всех счетов-фактур, на последней странице раздела 8 Декларации по НДС в графе 3 по строке 190 отражается сумма НДС всего по книге покупок, указываемая по строке «Всего» книги покупок (см. с. 395). Эта сумма должна совпадать с суммой значений строк 180 всех страниц раздела 8 Декларации по НДС (для нашего примера см. с. 391, 393 и 395 данной книги).

При этом строка 190 заполняется на последней странице раздела 8 Декларации, на остальных страницах раздела 8 по строке 190 ставится прочерк. Пример заполненного раздела 8 декларации вы найдете на с. 391–395.

Аналогичным образом в разделе 9 отражаются все записи из книги продаж (см. заполненный раздел 9 для нашего примера на с. 396–404).

В рассматриваемом примере организация осуществляла посредническую деятельность без участия в расчетах. Товар от комитента на склад организации-посредника также не поступал. Вся посредническая работа сводилась к поиску покупателя и заключению договора. Соответственно счетов-фактур от комитента организация не получала, и покупателю их не перевывставляла (а значит и не отражала такие счета-фактуры в журнале учета счетов-фактур).

В связи с этим в нашем примере не требуется заполнение разделов 10 и 11.

Таким образом, в нашем простейшем примере заполняется практически минимальное число страниц в Декларации – всего 18.

На практике таких страниц (за счет отражения каждого счета-фактуры на 2-х отдельных страницах декларации) могут быть сотни и даже тысячи.

Не случайно представление Декларации по НДС допускается только в электронном виде.

Исключение из этого правила сделано только для неплательщиков НДС, исполняющих обязанности налогового агента (читайте об этом на с. 372). Они заполняют только титульный лист, а также разделы 1 и 2 Декларации (это всего 3 страницы). При этом раздел 1 содержит исключительно прочерки.



ИНН 7707264512 - -
КПП 770701001 Стр. 001

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 29.10.2014 № ММВ-7-3/5509

Форма по КНД 1151001

**Налоговая декларация
по налогу на добавленную стоимость**

Номер корректировки **0 - -** Налоговый период (код) **21** Отчетный год **2018**

Представляется в налоговый орган (код) **7707** по месту нахождения (учета) (код) **400**

**ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
" СЛАДКОЕЖКА "**

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД **74.12.- -**

Форма реорганизации (ликвидация) (код) ИНН/КПП реорганизованной организации /

Номер контактного телефона **4953332233**

На **018** страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Достоверность и полноту сведений, указанных
в настоящей декларации, подтверждаю:

- 1 - налогоплательщик, налоговый агент
2 - представитель налогоплательщика, налогового агента

**СЛАДКОВ
СЕМЕН
СЕМЕНОВИЧ**
(фамилия, имя, отчество * полностью)

(Здесь указывается наименование организации - представителя налогоплательщика, налогового агента)

(наименование организации - представителя налогоплательщика, налогового агента)

Подпись Сладков Дата **20.04.2018**
М.П.

Наименование документа,
подтверждающего полномочия представителя

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах

с приложением подтверждающих документов

или их копий на листах

Дата представления
декларации

Зарегистрирован
за №

Фамилия, И.О.*

Подпись

* Отчество указывается при наличии



ИНН 7707264512 --

КПП 770701001 Стр. 002

**Раздел 1. Сумма налога,
подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета),
по данным налогоплательщика**

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код по ОКТМО	010	35365200000
Код бюджетной классификации	020	18210301000011000110
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации	030	-----
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в соответствии с пунктом 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (величина разницы суммы строк 200 раздела 3, 130 раздела 4, 160 раздела 6 и суммы строк 210 раздела 3, 120 раздела 4, 080 раздела 5, 090 раздела 5, 170 раздела 6 >= 0)	040	96649-----
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета в соответствии с пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (величина разницы суммы строк 200 раздела 3, 130 раздела 4, 160 раздела 6 и суммы строк 210 раздела 3, 120 раздела 4, 080 раздела 5, 090 раздела 5, 170 раздела 6 < 0)	050	-----
Регистрационный номер договора инвестиционного товарищества	060	-----
Дата начала действия договора инвестиционного товарищества	070
Дата окончания действия договора инвестиционного товарищества	080

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Сладков

(подпись)

20.04.2018

(дата)



ИНН 7707264512--

КПП 770701001 Стр. 003

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база в рублях	Ставка налога	Сумма налога в рублях
1	2	3	4	5
1. Реализация (передача на территории Российской Федерации для собственных нужд) товаров (работ, услуг), передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, а также суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг), всего	010	5 3 1 2 7 1	18%	9 5 6 2 9
	020		10%	
	030		18/118	
	040		10/110	
2. Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	050			
3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	060		18%	
4. Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	070	1 8 0 0 0 0		2 7 4 5 8
5. Суммы налога, подлежащие восстановлению, всего	080			
в том числе:				
5.1. суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации	090			
5.2. суммы налога, подлежащие восстановлению при осуществлении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	100			
6. Корректировка реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав по соответствующим ставкам налога, на основании пункта 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации	105		18%	
	106		10%	
	107		18/118	
	108		10/110	
7. Корректировка реализации предприятием в целом как имущественного комплекса, на основании пункта 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации	109			
8. Общая сумма налога, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 5 строк 010 - 080, 105 - 109)	110			1 2 3 0 8 7

Налоговые вычеты	Код строки	Сумма налога в рублях
1	2	3
9. Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, подлежащая вычету в соответствии с пунктами 2, 4, 13 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также суммы налога, подлежащая вычету в соответствии с пунктом 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	120	2 6 4 3 8
10. Сумма налога, предъявленная налогоплательщику - покупателю при порче/испании суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежащая вычету у покупателя	130	
11. Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, подлежащая вычету	140	
12. Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	150	
13. Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком налоговыми органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с территории государства - члена Таможенного союза	160	
14. Сумма налога, исчисленная продавцом с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	170	
15. Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	180	
16. Общая сумма налога, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 120 - 180)	190	2 6 4 3 8
17. Итого сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по разделу 3 (разность величин строк 110, 190 >= 0)	200	9 6 6 4 9
18. Итого сумма налога, исключенная к возмещению по разделу 3 (разность величин строк 110, 190 < 0)	210	



ИНН 77 07 26 45 12 --
КПП 77 07 01 00 1 Стр. 0 0 4

Индекс 000080

Раздел 8. Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки		Значения показателей
	1	2	
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	-	
Порядковый номер	005	1	
Код вида операции	010	01	
Номер счета-фактуры продавца	020	23	
Дата счета-фактуры продавца	030	22.02.2018	
Номер исправления счета-фактуры продавца	040		
Дата исправления счета-фактуры продавца	050		
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060		
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070		
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080		
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090		
Номер документа, подтверждающего уплату налога ³	100		
Дата документа, подтверждающего уплату налога ³	110		
Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав ³	120	22.02.2018	

¹ Заполняется необходимое количество листов данного раздела.

² Указывается на первой странице, на остальных - ставится прочерк.

³ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями.



ИНН 7707264512--

КПП 770701001 Стр. 005

Продолжение раздела 8 декларации

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
ИНН/КПП продавца ¹	130	7718236598-- / 771801001
ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента, экспедитора, застройщика)	140	----- / -----
Номер таможенной декларации	150	----- ----- ----- ----- ----- -----
Код валюты по ОКВ	160	----
Стоимость покупок по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог), в валюте счета-фактуры	170	700000----- . 00
Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету, в рублях и копейках	180	12600----- . 00
Сумма налога всего по книге покупок в рублях и копейках ²	190	----- . --

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.² Указывается на последней странице, на остальных - ставится прочерк.



ИНН 7707264512 --

КПП 770701001 Стр. 006

Индекс 000080

Раздел 8. Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	-
Порядковый номер	005	2
Код вида операции	010	01
Номер счета-фактуры продавца	020	125698
Дата счета-фактуры продавца	030	12.03.2018
Номер исправления счета-фактуры продавца	040	
Дата исправления счета-фактуры продавца	050	
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060	
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070	
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080	
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090	
Номер документа, подтверждающего уплату налога ³	100	
Дата документа, подтверждающего уплату налога ³	110	
Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав ³	120	12.03.2018

¹ Заполняется необходимое количество листов данного раздела.² Указывается на первой странице, на остальных ставится прочерк.³ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями.



ИНН 7707264512--

КПП 770701001 Стр. 007

Продолжение раздела 8 декларации

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
ИНН/КПП продавца ¹	130	5028369851-- / 502801001
ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента, экспедитора, застройщика)	140	-- / --
Номер таможенной декларации	150	--
Код валюты по ОКВ	180	--
Стоимость покупок по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог), в валюте счета-фактуры	170	60000-- . 00
Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету, в рублях и копейках	180	10800-- . 00
Сумма налога всего по книге покупок в рублях и копейках ²	190	--

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.

² Указывается на последней странице, на остальных - ставится прочерк.



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 008

Индекс 0000086

Раздел 8. Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	<input type="checkbox"/>
Порядковый номер	006	3
Код вида операции	010	01
Номер счета-фактуры продавца	020	13569
Дата счета-фактуры продавца	030	31.03.2018
Номер исправления счета-фактуры продавца	040	
Дата исправления счета-фактуры продавца	050	
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060	
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070	
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080	
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090	
Номер документа, подтверждающего уплату налога ³	100	
Дата документа, подтверждающего уплату налога ³	110	
Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав ³	120	31.03.2018

¹ Заполняется необходимое количество листов данного раздела.
² Указывается на первой странице, на остальных - ставится прочерк.
³ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями.



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 009

Продолжение раздела 8 декларации

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
ИНН/КПП продавца ¹	130	7728895476 / 772801001
ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента, следователя, застройщика)	140	
Номер таможенной декларации	150	
Код валюты по ОКВ	160	
Стоимость покупок по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог), в валюте счета-фактуры	170	16875.00
Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету, в рублях и копейках	180	3037.50
Сумма налога всего по книге покупок в рублях и копейках ²	190	26437.50

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.
² Указывается на последней странице, на остальных - ставится прочерк.



ИНН 77 07 26 45 12 --
КПП 77 07 01 00 1 Стр. 010

Индекс 000090

Раздел 9. Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	--
Порядковый номер	005	1
Код вида операции	010	01
Номер счета-фактуры продавца	020	1
Дата счета-фактуры продавца	030	25.02.2018
Номер исправления счета-фактуры продавца	040	--
Дата исправления счета-фактуры продавца	050	--
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060	--
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070	--
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080	--
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090	--
ИНН/КПП покупателя ³	100	7803589654-- / 780301001

¹ Заполняется необходимое количество листов данного приложения.

² Указывается на первой странице, на остальных - ставится прочерк.

³ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.



ИНН 77:07:26:45:12:--

КПП 77:07:01:00:1 Стр. 011

Продолжение раздела 9 декларации

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3

ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента)	110	----- / -----
---	-----	---------------

Номер документа, подтверждающего оплату ¹	120	-----
--	-----	-------

Дата документа, подтверждающего оплату ¹	130	-----
---	-----	-------

Код валюты по ОКВ	140	-----
-------------------	-----	-------

Стоимость продаж по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог): в валюте счета-фактуры	150	-----
--	-----	-------

в рублях и копейках	160	4 7 2 0 0 0 ----- . 0 0
---------------------	-----	-------------------------

Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (без налога) в рублях и копейках, по ставке:		
--	--	--

18%	170	4 0 0 0 0 0 ----- . 0 0
-----	-----	-------------------------

10%	180	----- . 0 0
-----	-----	-------------

0%	190	----- . 0 0
----	-----	-------------

Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках, по ставке:		
---	--	--

18%	200	7 2 0 0 0 0 ----- . 0 0
-----	-----	-------------------------

10%	210	----- . 0 0
-----	-----	-------------

Стоимость продаж, освобождаемых от налога, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках	220	----- . 0 0
---	-----	-------------

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями.



ИНН 7707264512- / 00309158
КЛП 770701001 с/р. 012

Индекс 0000090

Раздел 9. Сведения из книги продаж об операциях, отраженных за истекший налоговый период¹

Показатели
1
Код строки
2
Значения показателей
3

Признак актуальности ранее представленных сведений²

Порядковый номер

Код вида операции

Номер счета-фактуры продавца

Дата счета-фактуры продавца

Номер исправления счета-фактуры продавца

Дата исправления счета-фактуры продавца

Номер корректировки счета-фактуры

Дата корректировки счета-фактуры продавца

Номер исправления счета-фактуры продавца

Дата счета-фактуры продавца

Номер корректировки счета-фактуры

Дата корректировки счета-фактуры

Номер исправления счета-фактуры продавца

Дата корректировки счета-фактуры продавца

Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца

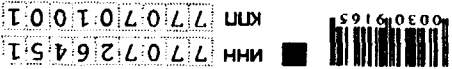
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца

ИНН/КЛП покупателя³

¹ Заполняется в необходимом количестве листов. Данное приложение

² Указывается на первом странице, на остальных - ставится прочерк.

³ Заполняется в необходимом количестве листов с указанным показателем.



ИНН 7707264512- / 00309165
КЛП 770701001 с/р. 013

Положенные разделы 9 не заполнять

Показатели
1
Код строки
2
Значения показателей
3

ИНН/КЛП посредника (комиссионера, агента)

Номер документа, подтверждающего оплату¹

Дата документа, подтверждающего оплату¹

Миллионная часть суммы

Сумма налога по счету-фактуре, разница сумм

налога по корректировочному счету-фактуре

в рублях и копейках, по ставке:

18%

Сумма налога по счету-фактуре, разница сумм

налога по корректировочному счету-фактуре

в рублях и копейках, по ставке:

10%

Сумма налога по счету-фактуре, разница сумм

налога по корректировочному счету-фактуре

в рублях и копейках, по ставке:

18%

Сумма налога по счету-фактуре, разница сумм

налога по корректировочному счету-фактуре

в рублях и копейках, по ставке:

10%

Сумма налога по счету-фактуре, разница сумм

налога по корректировочному счету-фактуре

¹ Заполняется в необходимом количестве листов с указанным показателем.



ИНН 7707264512 --
КПП 770701001 Стр. 014

Индекс 000090

Раздел 9. Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	---
Порядковый номер	005	3
Код вида операции	010	01
Номер счета-фактуры продавца	020	3
Дата счета-фактуры продавца	030	18.03.2018
Номер исправления счета-фактуры продавца	040	---
Дата исправления счета-фактуры продавца	050	---
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060	---
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070	---
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080	---
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090	---
ИНН-КПП покупателя ³	100	7705258741-- / 770501001

¹ Заполняется необходимое количество листов данного приложения.

² Указывается на первой странице, на остальных - ставится прочерк.

³ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.



ИНН 77 07 26 45:12 --

КПП 77.07.01.00.01 Стр. 015

Продолжение раздела 9 декларации

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента)	110	----- / -----
Номер документа, подтверждающего оплату ¹	120	-----
Дата документа, подтверждающего оплату ¹	130	---.---.----
Код валюты по ОКВ	140	---
Стоимость продаж по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог):		
в валюте счета-фактуры	150	-----.
в рублях и копейках	160	900000-----.00
Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (без налога) в рублях и копейках, по ставке:		
18%	170	76271-----.19
10%	180	-----.
0%	190	-----.
Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках, по ставке:		
18%	200	13728-----.81
10%	210	-----.
Стоимость продаж, освобождаемых от налога, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках	220	-----.

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями



ИНН 7707264512 - -

КПП 770701001 Стр. 016

Индекс 000090

Раздел 9. Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	-
Порядковый номер	005	4
Код вида операции	010	01
Номер счета-фактуры продавца	020	4
Дата счета-фактуры продавца	030	30.03.2018
Номер исправления счета-фактуры продавца	040	
Дата исправления счета-фактуры продавца	050	
Номер корректировочного счета-фактуры продавца	060	
Дата корректировочного счета-фактуры продавца	070	
Номер исправления корректировочного счета-фактуры продавца	080	
Дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	090	
ИНН/КПП покупателя ³	100	2511546872 - - / 251101001

¹ Заполняется необходимое количество листов данного приложения.² Указывается на первой странице, на остальных - ставится прочерк.³ Заполняется необходимое количество листов с указанным показателем.



ИНН 7707264512--
 КПП 770701001 Стр. 017

Продолжение раздела 9 декларации

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
ИНН/КПП посредника (комиссионера, агента)	110	----- / -----
Номер документа, подтверждающего оплату ¹	120	1 2 8 6 2 -----
Дата документа, подтверждающего оплату ¹	130	2 9 . 0 3 . 2 0 1 8
Код валюты по ОКВ	140	---
Стоимость продаж по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая налог):		
в валюте счета-фактуры	150	----- . --
в рублях и копейках	160	1 8 0 0 0 0 ----- . 0 0
Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (без налога) в рублях и копейках, по ставке:		
18%	170	----- . --
10%	180	----- . --
0%	190	----- . --
Сумма налога по счету-фактуре, разница суммы налога по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках, по ставке:		
18%	200	2 7 4 5 7 ----- . 6 3
10%	210	----- . --
Стоимость продаж, освобождаемых от налога, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках	220	----- . --

¹ Заполняется необходимое количество листов с указанными показателями.



ИНН 7707264512 --
 КПП 770701001 Стр 018

Продолжение раздела 9 декларации

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Всего стоимость продаж по книге продаж (без налога) в рублях и копейках, по ставке: ¹		
18%	230	531271.19
10%	240	
0%	250	
Всего сумма налога по книге продаж в рублях и копейках, по ставке: ¹		
18%	260	123086.44
10%	270	
Всего стоимость продаж, освобождаемых от налога, по книге продаж в рублях и копейках ¹	280	

¹ Указывается на последней странице.

7.7. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет налога на имущество

Согласно п. 1 ст. 386 НК РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество.

При этом в отношении имущества, имеющего местонахождение в территориальном море Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и (или) за пределами территории Российской Федерации (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются в налоговые органы не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода (первого квартала, полугодия и девяти месяцев), то есть до 30 апреля, 30 июля, 30 октября соответственно (п. 2 ст. 386 НК РФ)*.

Налоговая декларация по итогам налогового периода (календарного года) представляется не позднее 30 марта следующего года (п. 3 ст. 386 НК РФ).

Иностранная организация (иностранная структура без образования юридического лица), имеющая недвижимое имущество на праве собственности, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ, одновременно с представлением налоговой декларации представляет сведения об участниках этой иностранной организации (учредителях иностранной структуры без образования юридического лица) по состоянию на 31 декабря соответствующего налогового периода, включая раскрытие порядка косвенного участия (при его наличии) физического лица или публичной компании, в случае,

* При этом в отношении имущества, указанного в абзацах 1–3 п. 24 ст. 381 НК РФ, налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не предоставляются (п. 1 ст. 386 НК РФ).

если доля их прямого и (или) косвенного участия в иностранной организации (структуре без образования юридического лица) превышает 5%.

В случае непредставления налогоплательщиком – иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации в установленные сроки, налоговый орган определяет на основании имеющейся информации без проведения в отношении указанного налогоплательщика мероприятий налогового контроля не исчисленную налогоплательщиком сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации (п. 4 ст. 386 НК РФ). При превышении суммы налога, определенной налоговым органом, над суммой налога, фактически уплаченной иностранной организацией, налоговый орган выявляет в установленном порядке недоимку по налогу.

Организация, ведущая бухгалтерский учет ценностей и операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, сообщает участникам договора о совместной деятельности сведения о стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, а также созданного (приобретенного) в результате совместной деятельности и являющегося объектом налогообложения (п. 2 ст. 377 НК РФ).

Налогоплательщики – организации, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц на основании ст. 19 Федерального закона от 30.11.1994 № 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», представляют налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу по месту своего нахождения до получения уведомления о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества (п. 5 ст. 386 НК РФ).

Сроки уплаты авансовых платежей и налога устанавливаются законодательными органами субъектов РФ (п. 1 ст. 383 НК РФ).

По налогу на имущество установлено две формы отчетности:

- налоговая декларация по налогу на имущество организаций;
- налоговый расчет по авансовому платежу по налогу на имущество организаций.

Обе формы, а также форматы представления в электронном виде и порядок заполнения Декларации и Расчета утверждены приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@ (в ред. приказа ФНС России от 04.10.2018 № ММВ-7-21/575@). Вы найдете этот документ на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru. Там размещена бесплатная программа, в которой вы можете заполнить необходимые

формы отчетности, а затем сформировать файл для представления отчетности в электронной форме или распечатать для сдачи в налоговую инспекцию на бумажном носителе. Там же приведены все необходимые для заполнения Декларации справочники. Пример заполненной Декларации по налогу на имущество вы найдете на с. 303–305.

Не допускается двусторонняя печать декларации, скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя или исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства. При заполнении полей формы декларации должны использоваться чернила черного, фиолетового или синего цвета.

Заполнение текстовых полей формы декларации осуществляется заглавными печатными символами. Все значения стоимостных показателей, отражаемых в разделах 1–7 Декларации, указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Каждому показателю Декларации соответствует одно поле, состоящее из определенного количества знакомест. В каждом поле указывается только один показатель. Заполнение полей Декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа в том же порядке, что и при заполнении декларации по налогу на прибыль (см. с. 353).

Особенности заполнения форм отчетности по налогу на имущество участниками простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора инвестиционного товарищества

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику – участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей, а также иные сведения, сообщение которых предусмотрено ст. 378.2 НК РФ (п. 2 ст. 377 НК РФ).

На основании п. 1 ст. 377 НК РФ налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (догово-

ру о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе товарищества участником договора товарищества, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества, договора инвестиционного товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Налоговая декларация (расчет) по налогу на имущество организаций заполняется каждым участником простого товарищества в отношении указанного имущества в общеустановленном порядке.

При этом порядок заполнения налоговой декларации предусматривает, что налоговая база определяется налогоплательщиками в соответствии со ст. 376 НК РФ, согласно которой среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу. Средняя стоимость указанного имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

При заполнении разд. 2 формы налоговой декларации (расчета) по налогу на имущество организаций на соответствующие даты указывается остаточная стоимость имущества, которая определяется как сумма остаточной стоимости имущества, находящегося на балансе организации – участника простого товарищества, и (или) остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество (переданного, приобретенного и (или) созданного в рамках совместной деятельности) всех участников простого товарищества, исходя из доли каждого участника совместной деятельности в общем имуществе товарищей.

7.8. Порядок сдачи отчетности по НДФЛ

В соответствии с *п. 2 ст. 230 НК РФ* налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

- **ежеквартально** (не позднее 30 апреля за 1-й квартал, не позднее 31 июля за полугодие и не позднее 31 октября за 9 месяцев):

- Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме № 6-НДФЛ (утвержден приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ – читайте о нем на с. 411);

- **ежегодно** не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом:

- Справку о доходах физического лица по форме № 2-НДФЛ (утверждена приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@ – читайте о ней на с. 423)*;

- Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме № 6-НДФЛ (утвержден приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ – читайте о нем на с.411).

Все формы отчетности представляются в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (*п. 2 ст. 230 НК РФ*). Исключение из этого правила установлено только при численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек (в этом случае **можно** представлять указанные формы на бумажных носителях).

Обе формы отчетности по НДФЛ представляются организацией в налоговый орган по месту ее учета. Исключения из этого порядка:

- 1) налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют Расчет по форме № 6-НДФЛ и Справку по форме № 2-НДФЛ в отношении физических лиц, получивших доходы от таких обособленных подразделений, в налоговый орган по месту нахождения этих обособленных подразделений;

- 2) налоговые агенты – организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют Расчет по форме № 6-НДФЛ и Справку по форме № 2-НДФЛ, в том числе в отношении физических лиц, получивших доходы от обособленных подразделений указанных организаций, **в налоговый орган по месту учета** в качестве **крупнейшего** налогоплательщика **либо** **в налоговый орган по месту**

* Работникам по их заявлению в соответствии с *п. 3 ст. 230 НК РФ* выдается Справка о доходах и суммах налога физического лица, форма которой утверждена приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@ (см. приложение № 5 к названному приказу).

учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому обособленному подразделению);

3) налоговые агенты — индивидуальные предприниматели, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, представляют Расчет по форме № 6-НДФЛ и Справку по форме № 2-НДФЛ в отношении своих наемных работников в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

В исключение из общего порядка лица, признаваемые налоговыми агентами в соответствии со *ст. 226.1 НК РФ** (при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с финансовыми инструментами срочных сделок, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов), представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ за этот налоговый период налогов по форме**, в порядке и сроки, которые установлены *ст. 289 НК РФ* для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций (*п. 4 ст. 230 НК РФ*).

В отношении операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, указанные выше сведения представляются налоговым агентом **только по итогам налогового периода, в котором** налоговым агентом **производится исчисление налога**, нарастающим итогом за период с начала действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета (*п. 4 ст. 230 НК РФ*).

При смене места нахождения организации (или ее обособленного подразделения) отчетность представляется в установленном порядке в ту налоговую инспекцию, где организация (или ее обособленное подразделение) стоит на учете на момент представления отчетности.

* Обратите внимание: поскольку уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из долей, а не из акций, при выплате дивидендов своим участникам — физическим лицам общество с ограниченной ответственностью не признается налоговым агентом в соответствии со *ст. 226.1 НК РФ*. Поэтому на общества с ограниченной ответственностью данный особый порядок не распространяется. Соответственно все ООО сведения о выплаченных дивидендах отражают в формах № 2-НДФЛ и № 6-НДФЛ в общем порядке.

** См. с. 353.

Соответственно в формах отчетности указываются все реквизиты (КПП, ОКАТО и т.п.), соответствующие месту представления отчетности.

Представление отчетности в два адреса (по старому и по новому месту учета) в *НК РФ не предусмотрено*.

В случае реорганизации налогового агента либо его ликвидации деятельность налогового агента прекращается до окончания налогового периода.

Сведения о доходах физических лиц (как и остальная отчетность) должны быть представлены ликвидируемой (присоединенной) организацией за последний налоговый период, которым в соответствии с *п. 3 ст. 55 НК РФ* является период времени от начала года до дня завершения реорганизации в форме ликвидации.

7.8.1. Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, по форме № 6-НДФЛ

Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, заполняется налоговыми агентами и представляется в налоговый орган **ежеквартально** по месту учета по форме № 6-НДФЛ (далее – Расчет).

В соответствии с *п. 2 ст. 230 НК РФ* Расчет составляется нарастающим итогом за 1-й квартал, полугодие, 9 месяцев и год (далее – период представления).

Расчет представляется в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (*п. 2 ст. 230 НК РФ*). Расчет представляется налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя по установленным форматам в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным *приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (п. 5.1 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@)*.

Исключение из этого правила установлено только при численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде,

до 25 человек (в этом случае согласно п. 2 ст. 230 НК РФ можно представлять указанные формы на бумажных носителях). Расчет на бумажном носителе представляется **только в виде утвержденной машиноориентированной формы**, заполненной от руки либо распечатанной на принтере (п. 5.3 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@). Вы найдете эту форму на с. 421.

При подготовке Расчета с использованием программного обеспечения при распечатке на принтере допускается отсутствие обрамления знакомест и прочерков для незаполненных знакомест. Расположение и размеры значений реквизитов не должны изменяться. Печать знаков выполняется шрифтом Courier New высотой 16–18 пунктов (п. 1.12 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@).

Сроки представления Расчета по форме № 6-НДФЛ определены в п. 2 ст. 230 НК РФ:

- за 1-й квартал – не позднее 30 апреля;
- за полугодие – не позднее 31 июля;
- за 9 месяцев – не позднее 31 октября;
- за год – не позднее 1 апреля следующего года.

Датой представления Расчета считается:

- дата его фактического представления, при представлении лично или представителем налогового агента в налоговый орган;
- дата его отправки почтовым отправлением с описью вложения, при отправке по почте;
- дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи оператора электронного документооборота.

Форма Расчета заполняется на основании данных учета доходов, начисленных и выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленного и удержанного НДФЛ, содержащихся в регистрах налогового учета*.

Форма Расчета заполняется по каждому ОКТМО отдельно (п. 1.10 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@).

* Читайте о них в книге Г.Ю. Касьяновой «НДФЛ для граждан и организаций». – М: АБАК (условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

Коды по ОКТМО содержатся в «Общероссийском классификаторе территорий муниципальных образований» ОК 033-2013 (ОКТМО).

Организации, признаваемые налоговыми агентами, указывают код по ОКТМО муниципального образования, на территории которого находится организация или обособленное подразделение организации.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся частной практикой и признаваемые налоговыми агентами, указывают код по ОКТМО по месту жительства.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налоговыми агентами, которые состоят на учете по месту осуществления деятельности с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, указывают код по ОКТМО по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности, в отношении своих наемных работников указывают код по ОКТМО по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

При заполнении полей формы Расчета должны использоваться чернила черного, фиолетового или синего цвета (*п. 1.8 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@*).

При заполнении формы Расчета не допускается (*п. 1.3 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@*):

- исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства;
- двусторонняя печать Расчета на бумажном носителе;
- скрепление листов Расчета, приводящее к порче бумажного носителя.

Если показатели соответствующих разделов формы Расчета не могут быть размещены на одной странице, то заполняется необходимое количество страниц.

Каждому показателю формы Расчета соответствует одно поле, состоящее из определенного количества знакомест. В каждом поле указывается только один показатель. Исключение составляют показатели, значением которых являются дата или десятичная дробь.

Для указания даты используются по порядку 3 поля: день (поле из 2-х знакомест), месяц (поле из 2-х знакомест) и год (поле из 4-х знакомест), разделенные знаком «.» («точка»).

Для десятичной дроби используются 2 поля, разделенные знаком «точка»:

- 1-е поле соответствует целой части десятичной дроби,
- 2-е поле соответствует дробной части десятичной дроби.

Поле «Стр.» заполняется на каждой странице формы Расчета (кроме страницы 001).

Страницы формы Расчета имеют сквозную нумерацию, начиная с Титульного листа. Порядковый номер страницы записывается в определенном для нумерации поле слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа.

Показатель номера страницы (поле «Стр.»), имеющий три знакоместа, записывается, например, для второй страницы – «002»; для десятой страницы – «010».

В форме Расчета обязательны к заполнению реквизиты и суммовые показатели. При отсутствии значения по суммовым показателям указывается ноль («0»).

Текстовые и числовые поля формы Расчета заполняются слева направо, начиная с крайней левой ячейки, либо с левого края поля, отведенного для записи значения показателя.

Если для указания какого-либо показателя не требуется заполнения всех знакомест соответствующего поля, в незаполненных знакоместах в правой части поля проставляется прочерк. Например, в верхней части каждой страницы формы Расчета указывается идентификационный номер налогового агента (далее – ИНН). При указании десятизначного ИНН организации в поле из 12-ти знакомест показатель заполняется слева направо, начиная с первого знакоместа, в последних 2-х знакоместах ставится прочерк: «ИНН 5024002119—».

Дробные числовые показатели заполняются аналогично правилам заполнения целых числовых показателей. Если знакомест для указания дробной части больше, чем цифр, то в свободных знакоместах соответствующего поля ставится прочерк. Например, сумма начисленного дохода заполняется по формату: 15 знакомест для целой части и 2 знакоместа для дробной части и, соответственно, при количестве в размере «1234356.50» они указываются как: «1234356———.50».

На каждой странице формы Расчета в поле «Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю» проставляется дата подписания и личная подпись:

- руководителя организации в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в Расчете руководителем организации;
- индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в Расчете индивидуальным предпринимателем, нотариусом, занимающимся частной практикой, адвокатом, учредившим адвокатский кабинет;
- представителя налогового агента в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в Расчете представителем налогового агента.

Форма Расчета состоит из:

Титульного листа (Стр. 001);

Раздела 1 «Обобщенные показатели» (далее – Раздел 1);

Раздела 2 «Даты и суммы фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц» (далее – Раздел 2).

В Разделе 1 Расчета указываются обобщенные по всем физическим лицам суммы начисленного дохода, исчисленного и удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующей налоговой ставке.

Если налоговый агент выплачивал физическим лицам в течение налогового периода (периода представления) доходы, облагаемые по разным ставкам, Раздел 1, за исключением строк 060–090, заполняется для каждой из ставок налога.

Если показатели соответствующих строк Раздела 1 не могут быть размещены на одной странице, то заполняется необходимое количество страниц.

Итоговые показатели по всем ставкам по строкам 060–090 заполняются на первой странице.

В Разделе 2 Расчета указываются даты фактического получения физическими лицами дохода и удержания налога, сроки перечисления налога и обобщенные по всем физическим лицам суммы фактически полученного дохода и удержанного налога.

При этом если в отношении различных видов доходов, имеющих одну дату их фактического получения, имеются различные сроки перечисления налога, то строки 100–140 заполняются по каждому сроку перечисления налога отдельно (*п. 4.2 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@*).

Пример 7.8.1.1. Составление Расчета по форме № 6-НДФЛ

Допустим, в организации работает 3 человека, сведения о доходах которых за 1-й квартал 2019 г. и суммах удержанных налогов систематизированы в таблице 7.8.1.1.1 на с. 418–419.

При этом Иванов И.И. уволен с 28.02.2019, а Сидоров С.С. принят на работу с 25.03.2019.

Петров П.П. болел с 18 по 29 января 2019 г. Пособие по временной нетрудоспособности было выплачено ему 10.02.2019.

В январе 2019 г. Иванов И.И. был в командировке, по которой осталась сумма неизрасходованного аванса в размере 1963 руб. 00 коп. Авансовый отчет утвержден 29 января 2019 г. В связи с невозвращением суммы неиспользованного аванса в кассу организации в установленные сроки, она была удержана из заработной платы Иванова И.И. за февраль 2018 г.

В феврале 2019 г. была выплачена материальная помощь: Иванову И.И. в сумме 4000 руб.,

Петрову П.П. в сумме 5000 руб.

При этом в соответствии со ст. 217 НК РФ материальная помощь в пределах 4000 руб. не включается в доходы, облагаемые НДФЛ. Соответственно для целей налогообложения НДФЛ учитывается только материальная помощь Петрову П.П. в сумме 1000 руб. (5000 руб. – 4000 руб.)

Петрову П.П. по его заявлению ежемесячно предоставляются налоговые вычеты на 2-х детей в размере 2800 руб. (по 1400 руб. на каждого ребенка).

Выплата заработной платы (окончательный расчет) производится 10 числа следующего месяца. Для упрощения и без того сложного примера выплату аванса в данном случае мы не учитываем.*

Заполненную для условий данного примера форму № 6-НДФЛ вы найдете на с. 421.

В строке 020 Расчета указывается сумма начисленного дохода за 1-й квартал по всем работникам (см. графу «Итого» строки 5 таблицы 7.8.1.1.1 на с. 418).

В строке 030 Расчета указывается сумма налоговых вычетов за 1-й квартал по всем работникам. В нашем примере вычеты предоставля-

* Тем более, что дата выдача аванса не считается отдельной датой выплаты дохода в целях исчисления НДФЛ и поэтому отдельно в Расчете по форме № 6-НДФЛ не отражается.

ются Петрову П.П. на 2-х детей по 1400 руб. на каждого. Итого за 3 месяца 8400 руб. (1400 руб. × 2 ребенка × 3 месяца).

В строке 040 Расчета указывается сумма исчисленного налога с дохода за 1-й квартал по всем работникам (см. графу «Итого» строки 7 таблицы 7.8.1.1.1 на с. 418).

В разделе 2 Расчета в отдельной группе строк 100–140 отражаются сведения о всех доходах, выплаченных работником на каждую дату.

Если в отношении различных видов доходов, имеющих одну дату их фактического получения, имеются различные сроки перечисления налога, то строки 100–140 заполняются по каждому сроку перечисления налога отдельно.

Для удобства заполнения Раздела 2 Расчета все такие доходы и суммы удержанного из них НДФЛ сгруппированы нами по датам их получения и датам перечисления налога в отдельных подстроках к строкам 6 и 7 таблицы 7.8.1.1.1 на с. 418.

При этом для заполнения сведений о датах получения доходов в разделе 2 нам не хватило отведенных на одной странице строк. Поэтому в соответствии с *п. 1.2 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@* мы заполняем еще одну страницу с разделом 2 Расчета. При этом все оставшиеся неиспользованными строки (в том числе и в размещенном на этой же странице типовой формы разделе 1) заполняются прочерками, а в строках, отведенных для указания суммовых показателей проставляются нули (см. *п. 1.8 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@*).

Обратите внимание:

– дата получения дохода определяется в соответствии со *ст. 223 НК РФ**,

– дата удержания налога совпадает с датой выплаты дохода (см. *п. 4. ст. 226 НК РФ**),

– дата перечисления налога установлена *п. 6 ст. 226 НК РФ***.

* Читайте о них в книге Г.Ю. Касьяновой «НДФЛ для граждан и организаций». – М: АБАК (условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

** В соответствии с *п. 6 ст. 226 НК РФ* налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты. В нашем примере такая ситуация возникает при выплате в феврале 2019 г. пособия по временной нетрудоспособности Петрову П.П. (пособие выплачено вместе с заработной платой 10 февраля, а НДФЛ с суммы пособия организация имеет право перечислить не позднее 28 февраля). (Окончание сноски см. на с. 420)

№ строки	Наименование показателя	Иванов И.И.		Петров П.П.		
		Сумма дохода, руб.	Дата получения дохода	Сумма дохода, руб.		
1.	Начислена заработная плата, всего	39 875,96			58 963,54	
	в том числе за:					
1.1	январь	20 000,00	31.01.2019		8963,54	
1.2	февраль	19 875,96	27.02.2019		25 000,00	
1.3	март	-	-		25 000,00	
2.	Начислено пособие по временной нетрудоспособности, всего	-	-		8663,01	
	в том числе за:					
2.1	январь	-	-		-	
2.2	февраль	-	-		8663,01	
2.3	март	-	-		-	
3.	Включена в доходы сумма невозвращенного в кассу неиспользованного аванса	1963,00	31.01.2019		-	
	в том числе за:					
3.1	январь	1963,00	31.01.2019		-	
3.2	февраль	-	-		-	
3.3	март	-	-		-	
4.	Выдана материальная помощь	4000,00	19.02.2019		5000,00	
	в том числе за:					
4.1	январь	-	-		-	
4.2	февраль	4000,00	19.02.2019		5000,00	
4.3	март	-	-		-	
5.	Всего начислен доход	39 875,96			69 826,55	
	в том числе за:					
5.1	январь	21 963,00	31.01.2019		8963,54	
5.2	февраль	-	-		8663,01	
5.3	-	-	-		1000,00	
5.4	-	17 912,96*	27.02.2019		-	
5.5	-	-	-		25 000,00	
5.6	март	-	-		25 000,00	
6.	Сумма облагаемого НДФЛ дохода**	39 875,96			61 426,55	
	в том числе за:					
6.1	январь	21 963,00	31.01.2019		6163,54	
6.2	февраль	-	-		8663,01	
6.3	-	-	-		1000,00	
6.4	-	17 912,96*	27.02.2019		-	
6.5	-	-	-		22 200,00	
6.6	март	-	-		22 200,00	
№ строки	Наименование показателя	Сумма удержанного налога, руб.	Дата выплаты дохода, с которого удержан налог (дата удержания налога)	Дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма налога***	Сумма удержанного налога, руб.	Дата выплаты дохода, с которого удержан налог (дата удержания налога)
7.	Сумма исчисленного и удержанного НДФЛ	5184			7985	
	в том числе за:					
7.1	январь	2855	09.02.2019	11.02.2019	801	08.02.2019
7.2	февраль	-	-	-	1282	08.02.2019
7.3	-	-	-	-	130	19.02.2019
7.4	-	2329	27.02.2019	28.02.2019	-	-
7.5	-	-	-	-	2886	07.03.2019
7.6	март	-	-	-	2886	10.04.2019

* При расчете доходов за январь-февраль нарастающим итогом с начала года для Иванова И.И. их сумму следует уменьшить на 1963 руб. Это сумма неиспользованного аванса на командировочные расходы по авансовому отчету, утвержденному в январе 2019 г., которая была удержана из заработной платы Иванова И.И. за февраль 2019 г. (на основании ст. 223 НК РФ эта сумма включается в доходы за январь, но после ее возврата общая сумма доходов, исчисленная нарастающим итогом с начала года соответственно уменьшается - читайте об этом в книге Г.Ю. Касьяновой «НДФЛ для граждан и организаций». - М.: АБАК (условия приобретения по невысокой издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

Таблица 7.8.1.1.1

Дата получения дохода	Сидорова С.С.		Всего по организации			
	Сумма дохода, руб.	Дата получения дохода	Сумма дохода, руб.	Дата получения дохода		
	32 216,00		131 055,50			
31.01.2019	-	-	28 963,54	31.01.2019		
28.02.2019	5216,00	28.02.2019	19 675,96	27.02.2019		
31.03.2019	27 000,00	31.03.2019	30 216,00	28.02.2019		
10.02.2019	-	-	52 000,00	31.03.2019		
	-	-	9863,01	10.02.2019		
	-	-	-	-		
10.02.2019	-	-	9863,01	10.02.2019		
	-	-	-	-		
	-	-	1963,00	31.01.2019		
	-	-	-	-		
	-	-	1963,00	31.01.2019		
	-	-	-	-		
19.02.2019	-	-	9000,00	19.02.2019		
	-	-	-	-		
19.02.2019	-	-	9000,00	19.02.2019		
	-	-	-	-		
	32 216,00		141 918,51			
31.01.2019	-	-	30 926,54	31.01.2019		
10.02.2019	-	-	9863,01	10.02.2019		
19.02.2019	-	-	9000,00	19.02.2019		
	-	-	17 912,96	27.02.2019		
28.02.2019	5216,00	28.02.2019	30 216,00	28.02.2018		
31.03.2019	27 000,00	31.03.2019	52 000,00	31.03.2019		
	32 216,00		133 518,51			
	-	-	-	-		
31.01.2019	-	-	28 126,54	31.01.2019		
10.02.2019	-	-	9863,01	10.02.2019		
19.02.2019	-	-	1000,00	19.02.2019		
	-	-	17 912,96	27.02.2019		
28.02.2019	5216,00	28.02.2019	27 416,00	28.02.2019		
31.03.2019	27 000,00	31.03.2019	49 200,00	31.03.2019		
Дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма налога***	Сумма удержанного налога, руб.	Дата выплаты дохода, с которого удержан налог (дата удержания налога)	Дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма налога***	Сумма удержанного налога, руб.	Дата выплаты дохода, с которого удержан налог (дата удержания налога)	Дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма налога***
	4168			17357		
	-	-	-	-	-	-
11.02.2019	-	-	-	3656	08.02.2019	11.02.2019
28.02.2019	-	-	-	1282	08.02.2019	28.02.2019
20.02.2019	-	-	-	130	19.02.2019	20.02.2019
	-	-	-	2329	27.02.2019	28.02.2019
11.03.2019	678	07.03.2019	11.03.2019	3564	07.03.2019	11.03.2019
11.04.2019	3510	10.04.2019	11.04.2019	6396	10.04.2019	11.04.2019

В результате общая сумма доходов Иванова И.И. за февраль 2019 г. с датой фактического получения дохода 27.02.2019 (т.е. на дату увольнения) составит 17 912,96 руб. (19875,96 руб. - 1963 руб.). Полученная в феврале материальная помощь признается доходом на дату ее выплаты (19.02.2019).

** В рассматриваемом примере НДФЛ не облагаются суммы материальной помощи в пределах 4000 руб. у каждого получившего ее работника. Кроме того, облагаемый доход Петрова П.П. за каждый месяц налогового периода уменьшается на 2800 руб. (налоговые вычеты на детей).

*** См. сноску на с. 417 и с. 420.

Таким образом, при составлении Расчета за 1-й квартал в строках 100–140 Раздела 2 Расчета отражаются только данные, относящиеся к 1-му кварталу. Например, заработная плата за март начислена 31 марта, а выплачена 8 апреля. Соответственно в Расчете за 1-й квартал отражается только сумма начисленной зарплаты за март (строка 130) и дата ее начисления (дата фактического получения дохода по строке 100).

Строки 110, 120 и 140 в Расчете за 1-й квартал не заполняются, т.к. доход будет выплачен работнику только в апреле и тогда же будет удержан и перечислен НДФЛ из этого дохода.

Соответствующие данные, отражающие выплату в апреле заработной платы за март будут отражены в строках 110, 120 и 140 Раздела 2 Расчета за полугодие.

Обратите внимание: Расчет по форме № 6-НДФЛ составляется нарастающим итогом за 1-й квартал, полугодие, 9 месяцев и год (см. п. 2 ст. 230 НК РФ, а также преамбулу приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@).

Это означает, что, например, при составлении Расчета за полугодие в нем отражаются все данные за январь–июнь. В частности, в разделе 2 Расчета по отдельным группам строк 100–140 указываются все доходы, даты начисления и (или) выплаты которых приходится на период с января по июнь. То есть фактически к данным, отраженным в Расчете за 1-й квартал добавляются сведения о начислении и выплате доходов и удержании налога за 2-й квартал.

Аналогично в Расчете за 9 месяцев отражаются все данные за январь–сентябрь, а в Расчете за год – за январь–декабрь.

Взаимоувязка основных показателей

1. Сумма по строке 020 Раздела 1 Расчета равна сумме значений всех строк 130 Раздела 2 Расчета.

2. Сумма по строке 070 Раздела 1 Расчета равна сумме значений всех строк 140 Раздела 2 Расчета.

3. Сумма по строке 080 Раздела 1 Расчета равна разности значений строк 040 и 070 Раздела 1 Расчета. В нашем примере по этой строке отражается сумма НДФЛ, исчисленная с заработной платы за март, которая будет удержана из этой зарплаты при ее выплате в апреле.

В любом случае, если дата уплаты налога приходится на нерабочий или праздничный день – срок оплаты переносится на первый следующий за таким нерабочим (праздничным) днем рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ). В нашем примере такая ситуация возникает при выплате заработной платы за январь и февраль 2019 г. Например, заработная плата за январь выплачена в пятницу, 8 февраля. Соответственно НДФЛ организация обязана перечислить в бюджет не позднее следующего дня. Но 9 февраля – суббота. Тогда срок уплаты НДФЛ переносится на понедельник – 11 февраля. (Начало сноски см. на с. 417)



ИНН 7708264528--
 КПП 7708010001 Стр. 001

Приложение № 1
 к приказу ФНС России
 от 14.10.2016 № ММВ-7-11/450/16

Форма 6-НДФЛ
 Форма по КНД 1151099

Расчет
 сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом

Номер корректировки 000 Период представления (код) 21 Налоговый период (год) 2019

Представляется налоговый орган (код) 7708 По месту нахождения (учета) (код) 212

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 "ЗАРЯДЬЕ"

(налоговый агент)

Код по ОКМТО 45375000---

Номер контактного телефона 4955986179-----

На 2-- страницах с приложением подтверждающих документов или их копии на -- листях

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю:

- 1 - налоговый агент
 2 - представитель налогового агента

1

(фамилия, имя, отчество * полностью)

(наименование организации - представителя налогового агента)

Подпись Петров Дата 12.04.2019

Наименование документа подтверждающего полномочия представителя

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении расчета

Настоящий расчет представлен (код) 00

на 00 страницах

с приложением подтверждающих документов или их копий на 00 листях

Дата представления расчета 00.00.00

Зарегистрирован за № 0000000000000000

 Фамилия, И.О.*

 Подпись

* Отчество указывается при наличии.



ИНН 7708264528--

КПП 770801001 Стр. 002

Раздел 1. Обобщенные показатели

Ставка налога, %	
010	13
020	Сумма начисленного дохода 141918-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 51
030	Сумма налоговых вычетов 8400-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . --
040	Сумма исчисленного налога 17357-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
050	Сумма фиксированного авансового платежа 0-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
Итого по всем ставкам	
060	Количество физических лиц, получивших доход 3-- -- -- -- -- --
070	Сумма удержанного налога 10961-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
080	Сумма налога, не удержанная налоговыми агентами 6396-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
090	Сумма налога, возмещаемая налоговыми агентами 0-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --

Дата фактического получения дохода/ Дата удержания налога/ Срок перечисления налога		Сумма фактически полученного дохода/ Сумма удержанного налога	
100	31 . 01 . 2018	130	28126-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 54
110	09 . 02 . 2018	140	3656-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
120	12 . 02 . 2018		
100	09 . 02 . 2018	130	9863-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 01
110	09 . 02 . 2018	140	1282-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
120	28 . 02 . 2018		
100	19 . 02 . 2018	130	1000-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 00
110	19 . 02 . 2018	140	130-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
120	20 . 02 . 2018		
100	27 . 02 . 2018	130	17912-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 96
110	27 . 02 . 2018	140	2329-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
120	28 . 02 . 2018		
100	28 . 02 . 2018	130	27416-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- . 00
110	07 . 03 . 2018	140	3564-- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --
120	12 . 03 . 2018		

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю

Петров

(подпись)

12.04.2019

(дата)

7.8.2. Справка о доходах физического лица (форма № 2-НДФЛ)

Согласно п. 2 ст. 230 НК РФ по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица» (далее – Справка) за налоговый период (т.е. за каждый год) ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом налоговыми агентами представляются:

- сведения о доходах физических лиц;
- сообщения о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога.

Таким образом, сведения о доходах за 2018 год необходимо представить не позднее 1 апреля 2019 г. Сведения о доходах за 2019 год – не позднее 1 апреля 2020 г.

Все случаи, когда необходимо представить Справку по форме № 2-НДФЛ систематизированы в таблице 7.8.2.1.

Таблица 7.8.2.1

Случаи составления Справки о доходах физического лица

№ п/п	Случай предоставления Справки	Комментарий	Основание (ссылка на правовой документ)
1	Подача сведений в налоговые органы за истекший налоговый период	Справки оформляются налоговыми агентами по каждому физическому лицу, получившему доходы от данного налогового агента. Срок предоставления сведений – до 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом	п. 2 ст. 230 НК РФ
2	Выдача физическим лицам по их заявлениям	Справка о доходах может быть нужна физическому лицу, в частности, следующих случаях: – для предоставления по новому месту работы (в случае перехода на новое место работы не с начала календарного года) с целью подтверждения дохода, полученного налогоплательщиком с начала налогового периода; – для предоставления в налоговый орган при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода	п. 3 ст. 230 НК РФ
3	Сообщение в налоговый орган о невозможности удержать НДФЛ у физического лица и сумме налога	Срок подачи Справки в налоговый орган – не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства	п. 5 ст. 226 НК РФ
4	Сведения о доходах физического лица, которому налоговым агентом был произведен перерасчет налога на доходы физических лиц за предшествующие налоговые периоды в связи с уточнением его налоговых обязательств, оформляются в виде корректирующей Справки	При составлении корректирующей Справки взамен ранее представленной в полях «№ » и «от _____» следует указать номер ранее представленной Справки	п. 1.18 и п. 2.5 Порядка заполнения Справки, утв. приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@

Форма Справки утверждена приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@ (вы найдете ее на с. 414).

Справка о доходах физического лица, которому налоговым агентом был произведен перерасчет налога на доходы физических лиц за предшествующие налоговые периоды в связи с уточнением его налоговых обязательств, оформляется в виде корректирующей Справки.

Новая форма Справки состоит из:

общей части,

раздела 1 «Данные о физическом лице – получателе дохода»,

раздела 2 «Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода»,

раздела 3 «Стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты»,

поля «Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей Справке, подтверждаю»,

Приложения «Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода».

Если налоговый агент начислял физическому лицу в течение налогового периода доходы, облагаемые по разным ставкам налога, Разделы 1, 2 и 3 (при необходимости), а также Приложение «Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода» заполняются отдельно для каждой из ставок.

Все суммарные показатели в форме справки отражаются в рублях и копейках через десятичную точку, за исключением сумм налога на доходы физических лиц. Суммы налога исчисляются и отражаются в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля (разд. 1 Порядка заполнения Справки и п. 6 ст. 52 НК РФ).

При заполнении формы Справки используются:

- коды видов доходов налогоплательщика (см. приказ ФНС России от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387@),

- коды видов вычетов налогоплательщика (см. приказ ФНС России от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387@),

- справочник «Коды видов документов, удостоверяющих личность налогоплательщика» (см. приложение № 1 к Приложению № 2 к приказу ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@),

• справочник «Коды форм реорганизации и код ликвидации организации» (см. приложение № 2 к Приложению № 2 к приказу ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@).

Пример 7.8.2.1. Составление Справки о доходах

Ирастова Мария Дмитриевна (гражданка Российской Федерации; дата рождения: 12 апреля 1961 г.; ИНН – 773587654321) является работником ЗАО «Абрикос» (ИНН – 7812151807; КПП – 781201001; код по ОКТМО – 40265000; контактный телефон: 534-46-22; код города – 812).

Документом, удостоверяющим личность работника, является паспорт гражданина Российской Федерации (номер 01 45 654321). Адрес места жительства: 195871, г. Санкт-Петербург, Финский пер., д. 3, кв. 19.

Данные о начислениях, произведенных ЗАО «Абрикос» за 2018 г. в пользу Ирастовой М.Д. и предоставленных вычетах, приведены в таблице 7.8.2.1.1 на с. 426.

Сумма НДФЛ по доходам, облагаемым по ставке 13%, за налоговый период (2018 год) составила 29 406 руб. В июне и сентябре 2018 г. НАО «Абрикос» проводило конкурсы в целях рекламы товаров организации, в которых Ирастова М.Д. выиграла призы на сумму 3900 руб. в июне и 1800 руб. в сентябре. С этих сумм (за минусом суммы, не облагаемой в соответствии с п. 28 ст. 217 НК РФ) был удержан налог (по ставке 35%) в размере 95 руб.

Все доходы выплачены работнице в 2018 г., налог удержан и перечислен в бюджет своевременно.

Лицо, подписавшее Справку – главный бухгалтер Рыбкина Нина Петровна.

Код ИФНС, куда предоставляется справка, – 7812.

Поскольку работником от одного налогового агента были получены доходы, облагаемые по ставке 13% и по ставке 35%, то НАО «Абрикос» должно в одной Справке дважды отразить данные по разделам 1, 2 и 3, а также в Приложении «Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода»:

- отдельно по доходам, облагаемым по ставке 13%;
- отдельно по доходам, облагаемым по ставке 35% (в последнем случае раздел 3 не используется).

При составлении Справки был присвоен номер 1. Справка, заполненная по данным нашего примера, представлена на с. 427–431.

**Доходы работника, облагаемые по ставке 13%,
и предоставленные работнику налоговые вычеты**

Месяц 2017 года	Полученные доходы (по видам), руб. коп.				Вычеты	
	оплата за отработан- ное время	пособие по временной нетрудоспо- собности	оплата за отпуск	материальная помощь	стандартный (на 1-го ребенка) 1400 руб.	необлагаемая сумма материальной помощи
Код дохода/ вычета	2000	2300	2012	2760	126	503
Январь	20 000,00				1400,00	
Февраль	14 000,00	5000,00			1400,00	
Март	20 000,00				1400,00	
Апрель	20 000,00				1400,00	
Май	10 000,00		9400,00	3000,00	1400,00	3000,00
Июнь	20 000,00				1400,00	
Июль	20 000,00				1400,00	
Август	9000,00		10 600,00	6000,00	1400,00	1000,00
Сентябрь	20 000,00				1400,00	
Октябрь	20 000,00				1400,00	
Ноябрь	20 000,00				1400,00	
Декабрь	20 000,00				1400,00	
Итого	213 000,00	5000,00	20 000,00	9000,00	16 800,00	4000,00



ИНН 7810876543
КПП 781001001 Стр. 001



Форма по КНД 1151078

Форма 2-НДФЛ

Справка о доходах и суммах налога физического лица

Номер справки **1** Отчетный год **2018** Признак **1** Номер корректировки **00** Представляется в налоговый орган (код) **7810**
НАО "АБРИКОС"

(наименование налогового агента)
 Форма реорганизации (ликвидация) (код) **—** ИНН / КПП реорганизованной организации **— / —**
 Код по ОКТМО **40265000** Телефон **—**

Раздел 1. Данные о физическом лице – получателе дохода ИНН в Российской Федерации **773587654321**

Фамилия **ИРАСТОВА**

Имя **МАРИЯ**

Отчество **ДМИТРИЕВНА**

Статус налогоплательщика **1** Дата рождения **12.04.1961** Гражданство (код страны) **643**

Код вида документа, удостоверяющего личность **21** Серия и номер **45 12 8885214**

Раздел 2. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода Ставка налога **13**

Общая сумма дохода	247000.00	Сумма фиксированных авансовых платежей	0
Налоговая база	226200.00	Сумма налога перечисленная	29406
Сумма налога исчисленная	29406	Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	0
Сумма налога удержанная	29406	Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	0

Раздел 3. Стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета
126	16800.00		

Код вида уведомления **—** Номер уведомления **—**

Дата выдачи уведомления **—** Код налогового органа, выдавшего уведомления **—**

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей Справке, подтверждаю:

- 1 – налоговый агент, правопреемник налогового агента
- 2 – представитель налогового агента, представитель правопреемника налогового агента

**РЫБКИНА
НИНА
ПЕТРОВНА**

(Фамилия, имя, отчество)

Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя налогового агента (правопреемника налогового агента)

Подпись **ИИИ** Дата **31.01.2019**

* отчество указывается при наличии.



ИНН 7810876543
КПП 781001001 Стр. 002



Форма по КНД 1151078

Форма 2-НДФЛ

Справка о доходах и суммах налога физического лица

Номер справки 1 Отчетный год 2018 Признак 1 Номер корректировки 00 Представляется в налоговый орган (код) 7810

(наименование налогового агента)
Форма реорганизации (ликвидация) (код) _____ ИНН / КПП реорганизованной организации _____ / _____
Код по ОКТМО _____ Телефон _____

Раздел 1. Данные о физическом лице – получателе дохода ИНН в Российской Федерации _____

Фамилия _____
Имя _____
Отчество * _____
Статус налогоплательщика _____ Дата рождения _____ Гражданство (код страны) _____

Код вида документа, удостоверяющего личность _____ Серия и номер _____

Раздел 2. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода Ставка налога 35

Общая сумма дохода	5700.00	Сумма фиксированных авансовых платежей	0
Налоговая база	1700.00	Сумма налога перечисленная	595
Сумма налога исчисленная	595	Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	0
Сумма налога удержанная	595	Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	0

Раздел 3. Стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

Код вида уведомления _____ Номер уведомления _____
Дата выдачи уведомления _____ Код налогового органа, выдавшего уведомления _____

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей Справке, подтверждаю:

- 1 – налоговый агент, правопреемник налогового агента
- 2 – представитель налогового агента, представитель правопреемника налогового агента

РЫБКИНА
НИНА
ПЕТРОВНА

(фамилия, имя, отчество*)

Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя налогового агента (правопреемника налогового агента)

Подпись _____ Дата 31.01.2019

* отчество указывается при наличии



ИНН 7810876543
КПП 781001001 Стр. 003



Приложение. Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода

Номер справки 1 Отчетный год 2018 Ставка налога 13

Месяц	Код дохода / Код вычета	Сумма дохода / Сумма вычета
01	2000	20000.00
02	2000	14000.00
02	2012	9400.00
02	2300	5000.00
03	2000	20000.00
04	2000	20000.00
05	2000	10000.00
05	2760	3000.00
	503	3000.00
06	2000	20000.00
07	2000	20000.00
08	2000	9000.00
08	2012	10600.00
08	2760	6000.00
	503	1000.00
09	2000	20000.00
10	2000	20000.00

Доверительность и подлинность сведений, указанных на настоящей странице, подтверждаю:

10/09/18

(подпись)

31.01.2019

(дата)

7.9. Отчетность по страховым взносам

Отчетность по страховым взносам необходимо сдавать по нескольким разным формам в 3 адреса:

1) в **ИФНС ежеквартально** (не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом) сдается отчет по страховым взносам, исчисляемым в соответствии с НК РФ (читайте об этом на с. 432);

2) в **ПФР ежемесячно** (не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным) сдается отчет по форме СЗВ-М (читайте об этом на с. 467), а также:

ежеквартально (не позднее 20 дней после окончания квартала) отчетность по дополнительным страховым взносам на накопительную часть пенсии, если таковые производятся*;

ежегодно (не позднее 1 марта года, следующего за отчетным) – сведения о страховом стаже (форма СЗВ-СТАЖ), представляемая в комплекте с формой ОДВ-1 (читайте о них на с. 469);

по мере необходимости сведения персонифицированного учета (получение СНИЛС для принятых на работу сотрудников, у которых это первое место работы, изменение персональных данных и т.п.)*;

3) в **ФСС РФ ежеквартально** (не позднее 20-го или 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом) сдается отчет по форме 4-ФСС по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (читайте об этом на с. 459), а также:

один раз в год (не позднее 15 апреля следующего года) производится подтверждение основного вида экономической деятельности*;

по мере необходимости представляются документы, подтверждающие суммы выплаченных пособий, которые финансируются за счет ФСС РФ для получения возмещения этих сумм или их зачета в счет будущих платежей*.

7.9.1. Отчетность, представляемая в налоговую инспекцию

Согласно *п. 7 ст. 431 НК РФ* и *п. 1 ст. 24 Закона № 125-ФЗ* по страховым взносам работодателей (в т.ч. индивидуальных предпринимателей) установлена отчетность в виде **расчета по страховым взносам**, который представляется в ИФНС **не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом****.

* Читайте об этом в книге Г.Ю. Касьяновой «Страховые взносы – 2017». – М.: АБАК (условия приобретения по издательской цене см. на сайте www.aback.ru).

** Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Расчетным периодом – календарный год (*ст. 423 НК РФ* и *ст. 22.1 Закона № 125-ФЗ*).

Форма расчета по страховым взносам утверждена *приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@*. Пример ее составления вы найдете на с. 441.

Расчет представляется в налоговый орган по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений организаций, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, по месту жительства физического лица, производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Плательщики, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный (отчетный) период превышает 25 человек, а также вновь созданные (в т.ч. при реорганизации) организации, у которых численность указанных физических лиц превышает данный предел, представляют расчеты в налоговый орган в электронной форме с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи по телекоммуникационным каналам связи (*п. 10 ст. 431 НК РФ*).

Остальные имеют право выбора – представлять расчеты на бумажных носителях или в электронной форме.

Обратите внимание: если в представляемом расчете сведения о совокупной сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных плательщиком за каждый из последних 3-х месяцев расчетного (отчетного) периода в целом по плательщику страховых взносов исходя из базы для исчисления страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, не превышающих предельной величины, не соответствуют сведениям о сумме исчисленных страховых взносов на обязательное страхование по каждому застрахованному лицу за указанный период и (или) указаны недостоверные персональные данные, идентифицирующие застрахованных физических лиц, такой расчет считается непредставленным. В этом случае ИФНС направляет плательщику страховых взносов соответствующее уведомление не позднее:

– дня, следующего за днем получения расчета в электронной форме;

– 10 дней, следующих за днем получения расчета на бумажном носителе.

Плательщик страховых взносов обязан представить расчет, в котором устранено указанное несоответствие:

– в 5-дневный срок с даты направления уведомления в электронной форме;

– в 10-дневный срок с даты направления такого уведомления на бумажном носителе.

Если сроки представления уточненного расчета соблюдены, то окончательной датой представления расчета считается дата представления расчета, признанного первоначально не представленным. Соответственно штрафные санкции за несвоевременное представление расчета в этом случае взиматься не будут.

Таблица 7.9.1.1

Сроки сдачи квартальной отчетности по страховым взносам в ИФНС за 2019 год

Отчетный период	Срок сдачи отчетности, представляемой на бумажном носителе
I квартал 2019 г.	не позднее 30 апреля 2019 г.
1-е полугодие 2019 г.	не позднее 30 июля 2019 г.
9 месяцев 2019 г.	не позднее 30 октября 2019 г.
2019 г.	не позднее 30 января 2020 г.

Обратите внимание: с 01.01.2019 плательщики страховых взносов, указанные в подпунктах 5, 6, 9 п. 1 ст. 427 НК РФ, утратили право на применение пониженных тарифов (пп. 3 п. 2 ст. 427 НК РФ). В связи с этим начиная с отчетности за 2019 г. не заполняются Приложения 6 и 8 к разделу 1, а также изменяется порядок применения отдельных кодов при заполнении расчета по страховым взносам (см. таблицу 7.9.1.2).

Кроме того, при заполнении поля 002 подраздела 1.3.2 «Расчет сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по дополнительному тарифу для отдельных категорий плательщиков страховых взносов, указанных в п. 3 ст. 428 НК РФ» приложения 1 к разделу 1 расчета по страховым взносам не подлежат применению коды основания для заполнения:

«2» – при наличии результатов аттестации рабочих мест по условиям труда с учетом положений п. 5 ст. 15 Закона от 28.12.2013 № 421-ФЗ;

«3» – при наличии результатов специальной оценки условий труда и результатов аттестации рабочих мест по условиям труда с учетом положений п. 5 ст. 15 Закона от 28.12.2013 № 421-ФЗ.

Таблица 7.9.1.2

Таблица соответствия кода тарифа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование коду категории застрахованного лица при заполнении Расчета по страховым взносам, начиная с отчетного периода 1 квартал 2019 г.

Категории плательщиков страховых взносов	Код тарифа	Код категории застрахованного лица	Тариф страховых взносов, %	Норма главы 34 «Страховые взносы»	Максимально допустимый размер страховых взносов в 2019 г.
1	2	3	4	5	6
Плательщики страховых взносов, находящиеся на общей системе налогообложения и применяющие основной тариф страховых взносов	01	НР ВЖНР	22	ст. 425 НК РФ	253 000
Плательщики страховых взносов, находящиеся на упрощенной системе налогообложения и применяющие основной тариф страховых взносов	02	ВПНР			

Таблица 7.9.1.2. Продолжение

1	2	3	4	5	6
Плательщики страховых взносов, уплачивающие единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и применяющие основной тариф страховых взносов	03				
Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, которыми признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию разработанных ими программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных	06	ОДИТ ВЖИТ ВПИТ	8	пп. 1.1 п. 2	92 000
Хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) (в т.ч. совместно с другими лицами) таких хозяйственных обществ, участникам таких хозяйственных партнерств – бюджетным научным учреждениям и автономным научным учреждениям либо образовательным организациям высшего образования, являющимся бюджетными учреждениями, автономными учреждениями	04	ХО ВЖХО ВПХО	20	пп. 1 п. 2	230 000
Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ либо участников проекта в соответствии с Законом от 29.07.2017 № 216-ФЗ	13	ИЦС ВЖЦС ВПЦС	14	пп. 4 п. 2	161 000
Некоммерческие организации (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), зарегистрированных в установленном законодательством РФ порядке, применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих в соответствии с учредительными документами деятельность в области социального обслуживания населения, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального)	10	АСБ ВЖСБ ВПСБ	20	пп. 3 п. 2	230 000
Благотворительные организации, зарегистрированные в установленном законодательством РФ порядке и применяющие упрощенную систему налогообложения	11	АСБ ВЖСБ ВПСБ	20	пп. 3 п. 2	230 000
Организации, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, за исполнение трудовых обязанностей члена экипажа судна	07	ЧЭС ВЖЭС ВПЭС	0	пп. 2 п. 2	0
Плательщики страховых взносов, заключившие с органами управления особыми экономическими зонами соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности и производящие выплаты физическим лицам, работающим в технико-внедренческой особой экономической зоне или промышленно-производственной особой экономической зоне, а также плательщики страховых взносов, заключившие соглашения об осуществлении туристско-рекреационной деятельности и производящие выплаты физическим лицам, работающим в туристско-рекреационных особых экономических зонах, объединенных решением Правительства РФ в кластер	05	ТВЗЗ ВЖТЗ ВПТЗ	20	пп. 1 п. 2	230 000
Плательщики страховых взносов, получившие статус участника свободной экономической зоны в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2014 № 377-ФЗ	14	КРС ВЖКС ВПКС	6	пп. 5 п. 2	69 000

Таблица 7.9.1.2. Окончание

1	2	3	4	5	6
Плательщики страховых взносов, получившие статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2014 № 473-ФЗ	15	ТОР ВЖТР ВПТР	6	пп. 5 п. 2	69 000
Плательщики страховых взносов, получившие статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным законом от 13.07.2015 № 212-ФЗ	16	СПВЛ ВЖВЛ ВПВЛ	6	пп. 5 п. 2	69 000
Организации, включенные в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области в соответствии с Законом от 10.01.2006 № 16-ФЗ	17	КЛН ВЖКЛ ВПКЛ	6	пп. 5 п. 2	69 000
Российские организации, осуществляющие производство и реализацию произведенной ими анимационной аудиовизуальной продукции независимо от вида договора и (или) оказание услуг (выполнение работ) по созданию анимационной аудиовизуальной продукции	18	АНМ ВПАН ВЖАН	8	пп. 6 п. 2	92 000

Пример 7.9.1.1. Составление ежеквартальной отчетности в ИФНС В ООО «Сладкоежка» в течение 1 квартала 2019 г. работало 5 человек. Все сведения об их стаже, доходах и начисленных страховых взносах представлены в таблице 7.9.1.1.1 на с. 438.

В 1 квартале 2019 г. организацией были перечислены следующие страховые взносы:

на ОПС – 59 917,65 руб. (в феврале 2019 г.) и 60 280 руб. (в марте 2019 г.);

на ОМС – 13 890 руб. (в феврале 2019 г.) и 13 974 руб. (в марте 2019 г.);

на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – взносы не перечислялись в связи с превышением расходов над суммой начисленных страховых взносов.

ООО «Сладкоежка» применяет общую систему налогообложения и не имеет налоговых льгот.

Из представленной на с. 438 таблицы 7.9.1.1.1 легко видеть, что в рассматриваемом примере 2 работника имеют особые периоды для исчисления страхового стажа: Вележева В.В. находилась в отпуске по уходу за ребенком; Петров П.П. был временно нетрудоспособен.

Все это отражается в разделе 3 Расчета. Однако сами по себе периоды страхового стажа в Расчете по страховым взносам не показываются. В разделе 3 Расчета по графе 210 отражаются только начисления за эти периоды (в составе общих начислений за соответствующий месяц).

Обратите внимание: не представляются сведения, отражаемые в разделе 3, в которых отсутствуют данные о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, за последние 3 месяца отчетного периода.

Таким образом, на работников, которым за последние 3 месяца отчетного периода не производились никакие начисления (ни облагаемые, ни необлагаемые страховыми взносами), раздел 3 не заполняется.

После заполнения раздела 3 переходим к заполнению остальных разделов. В нашем случае по всем работникам страховые взносы начисляются по основному тарифу, поэтому кроме раздела 3 следует заполнить Титульный лист, а также раздел 1, подразделы 1.1 и 1.2 приложения № 1 и приложение № 2 к разделу 1.

Кроме того, поскольку в нашем примере производились расходы на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (пособие по временной нетрудоспособности и пособие по уходу за ребенком), финансируемые за счет средств ФСС РФ, следует заполнить еще и приложение № 3 к разделу 1.

При подготовке этого раздела хотелось бы обратить внимание читателей на порядок заполнения строки 090 Приложения 2 к разделу 1 (см. заполненный пример на с. 447). В соответствии со ст. 431 НК РФ страховые взносы исчисляются нарастающим итогом с начала расчетного периода. Соответственно и их уменьшение на сумму произведенных расходов на выплату страхового обеспечения производится нарастающим итогом с начала расчетного периода. Поэтому отражаемую по строке 090 сумму страховых взносов, подлежащих уплате (или сумму превышения произведенных расходов над исчисленными страховыми взносами) следует рассчитывать не за каждый месяц по отдельности, а нарастающим итогом с начала расчетного периода. Таким образом в нашем примере (см. исходные данные в таблице 7.9.1.1.1 на с. 438):

в поле, предназначенном для отражения данных за январь указывается сумма превышения произведенных расходов над начисленными взносами за январь (12 530 руб. - 7898,24 руб. = 4631,76 руб.),

в поле, предназначенном для отражения данных за февраль указывается сумма превышения произведенных расходов над начисленными взносами за период январь-февраль (12 530 руб. + 2246,43 руб. + 5260,27 руб. - 7898,24 руб. - 7946 руб. = 4192,46 руб.),

в поле, предназначенном для отражения данных за март указывается сумма страховых взносов, подлежащих уплате за период январь-март (7898,24 руб. + 7946 руб. + 8729 руб. - 12 530 руб. - 2246,43 руб. - 5260,27 руб. = 4536,54 руб.).

Последняя сумма всегда будет совпадать с итоговой суммой страховых взносов, подлежащей уплате за расчетный период (или с итоговой суммой превышения расходов на выплату страхового обеспечения над суммой начисленных страховых взносов).

Начисления и сведения о стаже работников ООО «Сладкоежка» за квартал

Сведения, необходимые для отражения в формах персонального учета	Вележева Виктория Александровна	Петров Петр Петрович	Пряникова Полина Петровна	Сахаров Савелий Сладкович	Сладков Семен Семенович	Итого по всем работникам
ИНН работника	503000559299	503652814514	772755962514	770525689572	770725896315	
1. Страховой номер (СНИЛС)	032-504-567 17	006-129-363 17	019-871-360 78	054-722-618 55	050-801-680 25	
2. Периоды работы за последние три месяца отчетного периода	01.01.2019–05.02.2019 – отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет; 06.02.2019–31.03.2019 – отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет	01.01.2019–31.03.2019 – работал по основному графику, за исключением периода временной нетрудоспособности (25.01.2019–06.02.2019), когда работник находился на больничном	01.01.2019–31.03.2019 – работала по основному графику	Принят на работу с 18.03.2019. Период 18.03.2019–31.03.2019 – работал по основному графику	01.01.2019–31.03.2019 – работал по основному графику	
3. Начислено выплат за последние 3 месяца отчетного периода, всего	14 926,43 руб.	45 191,29 руб.	39 000 руб.	15 000 руб.	1 220 000 руб.	1 334 117,72 руб.
В том числе:						
3.1. Выплаты, облагаемые страховыми взносами на ОПС по основному тарифу	–	38 352,94 руб.	39 000 руб.	15 000 руб.	1 150 000 руб.	1 312 352,94 руб.
из них: основная заработная плата (оклад)	–	Январь – 10 352,94 руб. Февраль – 12 000 руб. Март – 16 000 руб.	Январь – 12 000 руб. Февраль – 12 000 руб. Март – 12 000 руб.	Март – 15 000 руб.	Январь – 100 000 руб. Февраль – 100 000 руб. Март – 200 000 руб.	489 352,94 руб.
премия	–	–	Март – 3000 руб.	–	Январь – 250 000 руб. Февраль – 250 000 руб. Март – 320 000 руб.	823 000 руб.
3.2. Выплаты, не облагаемые страховыми взносами	14 926,43 руб.	6838,35 руб.*	–	–	–	21 764,78 руб.
из них						
3.2.1. Пособие по временной нетрудоспособности	–	Февраль – 6838,35 руб.	–	–	–	6838,35 руб.
3.2.2. Пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет	Январь – 12530 руб. Февраль – 2246,43 руб.	–	–	–	–	14 776,43 руб.
3.2.3. Компенсационные выплаты матерям, назначенные на время отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет	Январь – 50 руб. Февраль – 50 руб. Март – 50 руб.	–	–	–	–	150 руб.
3.3. Выплаты, превышающие предельную базу для начисления страховых взносов на ОПС (облагаемые по тарифу 10%)	–	–	–	–	70 000 руб.	70 000 руб.

3.4. Выплаты, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	–	–	–	–	355 000 руб.	355 000 руб.
4. Начисленные страховые взносы на ОПС за последние 3 месяца отчетного периода по основному тарифу 22%, всего	–	8437,65 руб.	8580 руб.	3300 руб.	253 000 руб.	273 317,65 руб.
в том числе:						
январь	–	2277,65 руб.	2640 руб.	–	77 000 руб.	81 917,65 руб.
февраль	–	2640 руб.	2640 руб.	–	775 000 руб.	820 280 руб.
март	–	3520 руб.	3300 руб.	3300 руб.	99 000 руб.	109 120 руб.
Начислены страховые взносы на ОПС за последние 3 месяца отчетного периода по основному тарифу 10%, всего	–	–	–	–	15 400 руб.	15 400 руб.
в том числе:						
январь	–	–	–	–	–	–
февраль	–	–	–	–	–	–
март	–	–	–	–	15 400 руб.	15 400 руб.
5. Начисленные страховые взносы на ОМС за последние 3 месяца отчетного периода, всего	–	1956 руб.	1989 руб.	765 руб.	62 220 руб.	66 930 руб.
в том числе:						
январь	–	528 руб.	612 руб.	–	17 850 руб.	18 990 руб.
февраль	–	612 руб.	612 руб.	–	17 850 руб.	19 074 руб.
март	–	816 руб.	765 руб.	765 руб.	26 520 руб.	28 866 руб.
6. Начислены страховые взносы на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за последние 3 месяца отчетного периода, всего	–	1112,24 руб.	1131 руб.	435 руб.	25 085 руб.	27 763,24 руб.
в том числе:						
январь	–	300,24 руб.	348 руб.	–	10 150 руб.	10 798,24 руб.
февраль	–	348 руб.	348 руб.	–	10 150 руб.	10 846 руб.
март	–	464 руб.	435 руб.	435 руб.	4785 руб.	6119 руб.

* В том числе оплачено: 1578,08 руб. – за счет работодателя, 5260,27 руб. – за счет ФСС РФ.

Расходов, финансируемых за счет средств федерального бюджета, в нашем примере не было, поэтому в приложении № 4 к разделу 1 проставляются прочерки. Но представление этого приложения в составе отчетности обязательно, т.к. расходы на выплату страхового обеспечения имели место (независимо от источника их финансирования) – см. п. 2.7 Порядка заполнения расчета, утвержденного приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@.

В остальном порядок составления Расчета довольно логичен и последователен. Все данные отражаются отдельно по каждому виду страховых взносов и четко следуют методике их исчисления, закрепленной в НК РФ. Поэтому, по мнению автора, при внимательном прочтении Порядка заполнения процесс составления Расчета по страховым взносам не должен вызвать существенных затруднений.

Хотелось бы обратить особое внимание бухгалтеров на следующие тождества:

1) суммы страховых взносов, отраженные по строке 061 Приложения 1 к разделу 1 Расчета, **всегда должны быть равны** суммам за аналогичные периоды (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год), отраженным по всем строкам 240 всех листов раздела 3.2.1 Расчета;

2) суммы начислений, отраженные по строке 030 Приложения 1 к разделу 1 Расчета, **всегда должны быть равны** суммам за аналогичные периоды (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год), отраженным по всем строкам 210 всех листов раздела 3.2.1 Расчета;

3) суммы начислений, отраженные по строке 050 Приложения 1 к разделу 1 Расчета (за вычетом сумм, отраженных по строке 051 Приложения 1 к разделу 1 Расчета), **всегда должны быть равны** суммам за аналогичные периоды (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год), отраженным по всем строкам 220 всех листов раздела 3.2.1 Расчета.

Расчет по страховым взносам, составленный по условиям нашего примера, вы найдете на с. 441.

При заполнении этой формы мы указали в разделе 1 КБК, применяемые для общих случаев уплаты страховых взносов (см. приказ Минфина России от 17.12.2016 № 230н).

Обратите внимание, что для отдельных случаев уплаты страховых взносов приказом Минфина России от 07.12.2016 № 230н установлены специальные КБК (например, для взносов по дополнительному тарифу на выплату страховой части пенсии).

Найти актуальные КБК можно на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru.

A01

ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 001

Форма по КНД 1151111

Расчет
по страховым взносам

Номер корректировки 0 Расчетный (отчетный) период (код) 21 Календарный год 2019

Представляется в налоговый орган (код) 7707 По месту нахождения (учета) (код) 214

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
"СЛАДКОЕЖКА"(наименование организации, обособленного подразделения* / фамилия, имя, отчество ** индивидуального предпринимателя,
главы крестьянского (фермерского) хозяйства, физического лица)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД2 74.10

Форма реорганизации (ликвидация) (код) _____ / _____
ИНН / КПП реорганизованной организации

Номер контактного телефона _____

Расчет составлен на 18 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на _____ листах

Достоверность и полноту сведений, указанных
в настоящем расчете, подтверждаю:

- 1
-
- 1 - плательщик страховых взносов;
-
- 2 - представитель плательщика страховых взносов.

СЛАДКОВ
СЕМЕН
СЕМЕНОВИЧ

(фамилия, имя, отчество ** полностью)

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении расчета

Настоящий расчет представлен (код) _____

на _____ страницах

с приложением подтверждающих документов

или их копий на _____ листах

Дата представления
расчета _____Зарегистрирован
за № _____

(наименование организации - представителя плательщика)

Подпись _____ Дата 20.04.2019

Наименование документа,
подтверждающего полномочия представителя

Фамилия, И.О.**

Подпись

* наименование обособленного подразделения указывается при наличии
** отчество указывается при наличии (относится ко всем листам документа)



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 002



Фамилия _____ И. _____ О. _____

Раздел 1. Сводные данные об обязательствах плательщика страховых взносов

Код по ОКТМО	010	4 0265000
Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период		
Код бюджетной классификации	020	18210202010061010160
Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период	030	288717.65
в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:		
за первый месяц	031	81917.65
за второй месяц	032	82280
за третий месяц	033	124520

Сумма страховых взносов на обязательное медицинское страхование, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период		
Код бюджетной классификации	040	18210202101081013160
Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период	050	66930
в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:		
за первый месяц	051	18990
за второй месяц	052	19074
за третий месяц	053	28866

Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по дополнительному тарифу, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период		
Код бюджетной классификации	060	_____
Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период	070	_____
в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:		
за первый месяц	071	_____
за второй месяц	072	_____
за третий месяц	073	_____

Сумма страховых взносов на дополнительное социальное обеспечение, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период		
Код бюджетной классификации	080	_____
Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период	090	_____
в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:		
за первый месяц	091	_____
за второй месяц	092	_____
за третий месяц	093	_____

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю
 _____ (подпись) 26.04.2015 (дата)



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 003



Фамилия _____ и. _____ о _____

Код бюджетной классификации 100 18210202090071010160

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период 110 7726.54

в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:

за первый месяц	111	_____
за второй месяц	112	3339.30
за третий месяц	113	6119

Сумма превышения произведенных плательщиком расходов на выплату страхового обеспечения над исчисленными страховыми взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за расчетный (отчетный) период

Сумма превышения расходов над исчисленными страховыми взносами за расчетный (отчетный) период 120 _____

в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:

за первый месяц	121	1731.76
за второй месяц	122	_____
за третий месяц	123	_____

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:
 _____ (подпись) _____ 24.06.2019 (дата)



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 004



Фамилия _____

И. _____ О _____

Приложение 1 Расчет сумм страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование в разделе 1

Код тарифа плательщика 001 01

Подраздел 1.1 Расчет сумм взносов на обязательное пенсионное страхование

Всего с начала расчетного периода	в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода				
	1	2	3	4	5
Количество застрахованных лиц, всего (чел.)	010				
5	5	4	4	4	5
Количество физических лиц, с выплат которым начислены страховые взносы, всего (чел.)	020				
5	5	3	3	3	4
в том числе в размере, превышающем предельную величину базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (чел.)	021				
1	1	0	0	0	1
Всего с начала расчетного периода/ 1 месяц * 1/3					3 месяц * 5
Сумма выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физических лиц	030				
1334117.72			1334117.72		
384932.94			383134.78		566050
Сумма, не подлежащая обложению страховыми взносами	040				
21764.78			21764.78		
12580			9134.78		50
База для исчисления страховых взносов	050				
1312352.94			1312352.94		
372352.94			374000		566000
в том числе:					
в размере, превышающем предельную величину базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	051				
70000			70000		
0			0		70000
Исчислено страховых взносов	060				
288717.65			288717.65		
81917.65			82280		124520
в том числе:					
с базы, не превышающей предельную величину базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	061				
273317.65			273317.65		
81917.65			82280		109120
с базы, превышающей предельную величину базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	062				
15400			15400		
0			0		15400

* в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 005



Фамилия _____ И _____ О _____

Подраздел 1.2 Расчет сумм взносов на обязательное медицинское страхование

Всего с начала расчетного периода	в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода:			3 месяц 5
	всего 2	1 месяц 3	2 месяц 4	
Количество застрахованных лиц, всего (чел.) 010	5	4	4	5
Количество физических лиц, с выплат которым начислены страховые взносы, всего (чел.) 020	4	3	3	4
Всего с начала расчетного периода/ 1 месяц * 1/3		Всего */ 2 месяц * 2/4		3 месяц * 5
Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц 030	1334117.72	1334117.72		
	384932.94	383134.78		566050
Сумма, не подлежащая обложению страховыми взносами 040	21764.78	21764.78		
	12580	9134.78		50
База для исчисления страховых взносов 050	1312352.94	1312352.94		
	372352.94	374000		566000
Исчислено страховых взносов 060	66930	66930		
	18990	19074		28866

* в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода



ИНН 7707264512
кпп 770701001 Стр. 006



Фамилия _____

и _____ о _____

Приложение 2 Расчет сумм страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством к разделу 1

Признак выплат Всего с начала расчетного периода	001	2	1 - прямые выплаты; 2 - зачетная система. в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода			
			всего	1 месяц	2 месяц	3 месяц
расчетного периода	1	2	3	4	5	
Количество застрахованных лиц, всего (чел.)	010					
5	5	4	4	5		
Всего с начала расчетного периода/ 1 месяц * 1/3			Всего */ 2 месяц * 2/4		3 месяц * 5	
Сумма выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физических лиц	020					
1334117.72		1334117.72				
384932.94		383134.78		566050		
Сумма, не подлежащая обложению страховыми взносами	030					
21764.78		21764.78				
12580		9134.78		50		
Сумма, превышающая предельную величину базы для исчисления страховых взносов	040					
355000		355000				
0		0		355000		
База для исчисления страховых взносов	050					
957352.94		957352.94				
372352.94		374000		211000		
из них:						
сумма выплат и иных вознаграждений, производимых аптечными организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими лицензию на фармацевтическую деятельность, физическим лицам, которые в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 2011 года № 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации" ** имеют право на занятие фармацевтической деятельностью или допущены к ее осуществлению	051					
0		0				
0		0		0		
сумма выплат и иных вознаграждений членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, за исполнение трудовых обязанностей члена экипажа судна	052					
0		0				
0		0		0		
сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, занятых в виде экономической деятельности, указанном в патенте за исключением индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды предпринимательской деятельности, указанные в подпунктах 19, 45 - 48 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации	053					
0		0				
0		0		0		
сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации, кроме лиц, являющихся гражданами государств-членов Евразийского экономического союза	054					
0		0				
0		0		0		

* в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода

** Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 48, ст. 6724; № 27, ст. 4219)



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 007



Фамилия _____

И. _____ О. _____

Всего с начала расчетного периода/ 1 месяц* 1/3	Всего / 2 месяц* 2/4	3 месяц* 5
Исчислено страховых взносов 080		
27763.24	27763.24	
10798.24	10846	6119
Произведено расходов на выплату страхового обеспечения 070		
20036.70	20036.70	
12530	7506.70	0
Возмещено ФСС расходов на выплату страхового обеспечения 080		
0	0	
0	0	0

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате (сумма превышения произведенных расходов над исчисленными страховыми взносами) 080

Признак**	Всего с начала расчетного периода/ 1 месяц* 3 месяц* 2/6/10	Признак**	Всего / 2 месяц* 4/8
1/8/9		3/7	
1	7726.54	1	7726.54
2	1731.76	1	3339.30
1	6119		

* в том числе за последние три месяца расчетного (отчетного) периода

** указывается «1» в случае заполнения в отношении суммы страховых взносов, подлежащих уплате в бюджет; указывается «2» в случае заполнения в отношении суммы превышения произведенных расходов над исчисленными страховыми взносами

ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 008

Фамилия _____

И. _____ О _____

Приложение 3 Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и расходы, осуществляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации к разделу 1

Число случаев (получателей) 1	Количество дней, выплат, пособий 2	Расходы, всего 3	в том числе за счет средств, финансируемых из федерального бюджета 4
Пособия по временной нетрудоспособности (без учета пособий, выплаченных в пользу работающих иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации, кроме лиц, являющихся гражданами государств - членов Евразийского экономического союза) 010			
1	9	5 260 . 27	0
из них по внешнему совместительству 011			
0	0		0
Пособия по временной нетрудоспособности работающим иностранным гражданам и лицам без гражданства, временно пребывающим в Российской Федерации, кроме лиц, являющихся гражданами государств - членов Евразийского экономического союза 020			
0	0		0
из них по внешнему совместительству 021			
0	0		0
По беременности и родам 030			
0	0		0
из них по внешнему совместительству 031			
0	0		0
Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских организациях в ранние сроки беременности 040			
	0		0
Единовременное пособие при рождении ребенка 050			
	0		0
Ежемесячное пособие по уходу за ребенком 060			
1	2	1 4776 . 43	
в том числе: по уходу за первым ребенком 061			
1	2	1 4776 . 43	0
по уходу за вторым и последующими детьми 062			
0	0		0
Оплата дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами 070			
	0		0
Страховые взносы, исчисленные на оплату дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами 080			
			0
Социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению 090			
0	0		0
ИТОГО 100		2 0036 . 70	
Справочно: начисленные и невыплаченные пособия 110			
			0



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 009



Фамилия _____ И. _____ О. _____

Раздел 3. Персонифицированные сведения о застрахованных лицах

Номер корректировки 010 0
Расчетный (отчетный) период (код) 020 21
Календарный год 030 2019
Номер 040 1
Дата 050 06.01.2019

3.1. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН 060 503000559299
СНИЛС 070 032-504-567 17
Фамилия 080 ВЕЛЕЖЕВА
Имя 090 ВИКТОРИЯ
Отчество 100 АЛЕКСАНДРОВНА
Дата рождения 110 05.10.1995
Гражданство (код страны) 120 643
Пол 130 2 1 - мужской;
2 - женский.

Код вида документа, удостоверяющего личность 140 21

Серия и номер 150 45 12 125896

Признак застрахованного лица в системе:

Обязательного пенсионного страхования 160 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного медицинского страхования 170 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного социального страхования 180 1 1 - да;
2 - нет.



ИНН 7707264512

КПП 770701001 Стр. 010



Фамилия _____

И. _____ О _____

3.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физического лица, а также сведения о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

3.2.1. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица

Месяц	Код категории застрахованного лица	Сумма выплат и иных вознаграждений	База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах предельной величины / в том числе по гражданско-правовым договорам / Сумма исчисленных страховых взносов с базы исчисления страховых взносов, не превышающих предельную величину
190	200	210	220 / 230 / 240
01	НР	12580	0
			0
			0
02	НР	2296.43	0
			0
			0
03	НР	50	0
			0
			0
		1	2/3/4
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода	250	14926.43	0
			0
			0

3.2.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица, на которые исчислены страховые взносы по дополнительному тарифу

Месяц	Код тарифа	Сумма выплат и иных вознаграждений, на которые начислены страховые взносы	Сумма исчисленных страховых взносов
260	270	280	290
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
		1	2
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода	300	_____	_____



1620-1231

ИНН 7707264512

КПП 770701001 Стр. 011



9cfa b76c 5100 28fa 4fc2 e48c 15a2 bc23

Фамилия _____

И. _____ О. _____

Раздел 3. Персонализированные сведения о застрахованных лицах

Номер корректировки 010 0

Расчетный (отчетный) период (код) 020 21

Календарный год 030 2019

Номер 040 2

Дата 050 06.01.2019

3.1. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН 060 503652814514

СНИЛС 070 006-129-363 17

Фамилия 080 ПЕТРОВ

Имя 090 ПЕТР

Отчество 100 ПЕТРОВИЧ

Дата рождения 110 02.05.1961

Гражданство (код страны) 120 643

Пол 130 1 1 - мужской;
2 - женский.

Код вида документа, удостоверяющего личность 140 21

Серия и номер 150 43 06 265732

Признак застрахованного лица в системе:

Обязательного пенсионного страхования 160 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного медицинского страхования 170 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного социального страхования 180 1 1 - да;
2 - нет.



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 012



Фамилия _____ И. _____ О. _____

3.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физического лица, а также сведения о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

3.2.1. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица

Месяц	Код категории застрахованного лица	Сумма выплат и иных вознаграждений	База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах предельной величины / в том числе по гражданско-правовым договорам / Сумма исчисленных страховых взносов с базы исчисления страховых взносов, не превышающих предельную величину
190	200	210	220 / 230 / 240
01	НР	10352.94	10352.94 0 2277.65
02	НР	18838.35	12000 0 2640
03	НР	16000	16000 0 3520
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		45191.29	38352.94 0 8437.65

3.2.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица, на которые исчислены страховые взносы по дополнительному тарифу

Месяц	Код тарифа	Сумма выплат и иных вознаграждений, на которые начислены страховые взносы	Сумма исчисленных страховых взносов
260	270	280	290
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		300	



ИНН 7707264512
КЛП 770701001 Стр. 013



Фамилия _____ И. _____ О. _____

Раздел 3. Персонифицированные сведения о застрахованных лицах

Номер корректировки 010 0

Расчетный (отчетный) период (код) 020 21

Календарный год 030 2019

Номер 040 3

Дата 050 06.01.2019

3.1. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН 060 772755962514

СНИЛС 070 019-871-360 78

Фамилия 080 ПРЯНИКОВА

Имя 090 ПОЛИНА

Отчество 100 ПЕТРОВНА

Дата рождения 110 16.07.1965

Гражданство (код страны) 120 643

Пол 130 2 1 - мужской;
2 - женский.

Код вида документа, удостоверяющего личность 140 21

Серия и номер 150 37 08 656872

Признак застрахованного лица в системе:

Обязательного пенсионного страхования 160 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного медицинского страхования 170 1 1 - да;
2 - нет.

Обязательного социального страхования 180 1 1 - да;
2 - нет.



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 014



0000 124a 5102 4028 1ab7 64a7 8574 b64f

Фамилия _____ И. _____ О. _____

3.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физического лица, а также сведения о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

3.2.1. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица

Месяц	Код категории застрахованного лица	Сумма выплат и иных вознаграждений	База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах предельной величины / в том числе по гражданско-правовым договорам / Сумма исчисленных страховых взносов с базы исчисления страховых взносов, не превышающих предельную величину
190	200	210	220 / 230 / 240
01	НР	12000	12000 0 2640
02	НР	12000	12000 0 2640
03	НР	15000	15000 0 3300
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		39000	39000 0 8580

3.2.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица, на которые исчислены страховые взносы по дополнительному тарифу

Месяц	Код тарифа	Сумма выплат и иных вознаграждений, на которые начислены страховые взносы	Сумма исчисленных страховых взносов
260	270	280	290
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		300	2



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 015



981e ad79 5106 f016 1550 24aa fcc1 503c

Фамилия _____ И. _____ О. _____

Раздел 3. Персонифицированные сведения о застрахованных лицах

Номер корректировки 010 0
Расчетный (отчетный) период (код) 020 21
Календарный год 030 2019
Номер 040 4
Дата 050 06.01.2019

3.1. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН 060 770525689572
СНИЛС 070 054-722-628 55
Фамилия 080 САХАРОВ
Имя 090 САВЕЛИЙ
Отчество 100 СЛАДКОВИЧ
Дата рождения 110 31.12.1999

Гражданство (код страны) 120 643
Пол 130 1 1 - мужской; 2 - женский.
Код вида документа, удостоверяющего личность 140 21
Серия и номер 150 42 01 852147

Признак застрахованного лица в системе:

Обязательного пенсионного страхования 180 1 1 - да; 2 - нет.
Обязательного медицинского страхования 170 1 1 - да; 2 - нет.
Обязательного социального страхования 180 1 1 - да; 2 - нет.



ИНН 7707264512

КПП 770701001 Стр. 016



Фамилия _____

И. _____ О _____

3.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физического лица, а также сведения о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

3.2.1. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица

Месяц	Код категории застрахованного лица	Сумма выплат и иных вознаграждений	База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах предельной величины / а том числе по гражданско-правовым договорам / Сумма исчисленных страховых взносов с базы исчисления страховых взносов, не превышающих предельную величину
190	200	210	220 / 230 / 240
01	Н Р		0
			0
			0
02	Н Р		0
			0
			0
03	Н Р	15 000	15 000
			0
			3 300
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		1	2 / 3 / 4
	250	15 000	15 000
			0
			3 300

3.2.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица, на которые исчислены страховые взносы по дополнительному тарифу

Месяц	Код тарифа	Сумма выплат и иных вознаграждений, на которые начислены страховые взносы	Сумма исчисленных страховых взносов
260	270	280	290
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

2

Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода 300 _____



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 017



Фамилия _____ И. _____ О. _____

Раздел 3. Персонифицированные сведения о застрахованных лицах

Номер корректировки 010 0

Расчетный (отчетный) период (код) 020 21

Календарный год 030 2019

Номер 040 5

Дата 050 06.01.2019

3.1. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН 060 770725896315

СНИЛС 070 050-801-680 25

Фамилия 080 СЛАДКОВ

Имя 090 СЕМЕН

Отчество 100 СЕМЕНОВИЧ

Дата рождения 110 23.02.1958

Гражданство (код страны) 120 643

Пол 130 1 1 - мужской,
2 - женский

Код вида документа, удостоверяющего личность 140 21

Серия и номер 150 23 05 526837

Признак застрахованного лица в системе:

Обязательного пенсионного страхования 160 1 1 - да,
2 - нет.

Обязательного медицинского страхования 170 1 1 - да,
2 - нет.

Обязательного социального страхования 180 1 1 - да,
2 - нет.



ИНН 7707264512
КПП 770701001 Стр. 018



Фамилия _____ и _____ О _____

3.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физического лица, а также сведения о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

3.2.1. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица

Месяц	Код категории застрахованного лица	Сумма выплат и иных вознаграждений	База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах предельной величины / в том числе по гражданско-правовым договорам / Сумма исчисленных страховых взносов с базы исчисления страховых взносов, не превышающих предельную величину
180	200	210	220 / 230 / 240
01	НР	350000	350000 0 77000
02	НР	350000	350000 0 77000
03	НР	520000	450000 0 99000
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		1 1220000	2/3/4 1150000 0 253000

3.2.2. Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица, на которые исчислены страховые взносы по дополнительному тарифу

Месяц	Код тарифа	Сумма выплат и иных вознаграждений, на которые начислены страховые взносы	Сумма исчисленных страховых взносов
260	270	280	290
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
Всего за последние три месяца расчетного (отчетного) периода		300 _____	_____

7.9.2. Отчетность, представляемая в Фонд социального страхования

Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования, произведенным в счет уплаты этих страховых взносов в ФСС РФ (форма 4-ФСС) представляется в территориальный орган ФСС РФ не позднее:

- 20-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом*, если Расчет представляется на бумажном носителе;
- 25-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом*, если Расчет представляется в форме электронного документа.

Форма расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения (форма 4-ФСС) утверждена приказом ФСС РФ от 26.09.2016 № 381. Пример ее составления см. на с. 463.

Страхователи, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 25 человек, и вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, у которых численность указанных физических лиц превышает такой предел, представляют расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам в территориальный орган страховщика по форматам и в порядке, которые установлены страховщиком, в форме электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью (п. 1 ст. 24 Закона № 125-ФЗ).

Остальные имеют право выбора – представлять расчеты на бумажных носителях или в электронной форме.

При представлении расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам в форме электронных документов территориальный орган страховщика обязан направить подтверждения приема указанных расчетов в форме электронных документов с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети «Интернет», включая единый портал государственных и муниципальных услуг.

* См. сноску ** на с. 432.

Сроки сдачи ежеквартальной отчетности в ФСС РФ за 2019 год

Отчетный период	Срок сдачи отчетности, представляемой на бумажном носителе	Срок сдачи отчетности, представляемой в форме электронного документа
1 квартал 2019 г.	не позднее 22 апреля 2019 г.**	не позднее 25 апреля 2019 г.
1-е полугодие 2019 г.	не позднее 22 июля 2019 г.**	не позднее 25 июля 2019 г.
9 месяцев 2019 г.	не позднее 21 октября 2019 г.*	не позднее 25 октября 2019 г.
2019 г.	не позднее 20 января 2020 г.	не позднее 27 января 2020 г.**

* 20 октября – суббота, поэтому срок переносится на ближайший рабочий день – понедельник.

** 20-е (25-е) число – воскресенье, поэтому срок переносится на ближайший рабочий день – понедельник.

Подтверждение основного вида экономической деятельности представляется в ФСС РФ ежегодно не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным*.

Комплект документов для подтверждения основного вида экономической деятельности состоит из:

а) заявления о подтверждении основного вида экономической деятельности по форме согласно приложению № 1 к Порядку**, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 № 55;

б) справки-подтверждения основного вида экономической деятельности по форме согласно приложению № 2 к Порядку**, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 № 55;

в) копии пояснительной записки к бухгалтерскому балансу за предыдущий год (для страхователей – субъектов малого предпринимательства представление пояснительной записки не является обязательным).

Документы представляются в форме электронного документа либо на бумажном носителе.

При непредставлении (несвоевременном) документов для подтверждения основного вида экономической деятельности территориальный орган ФСС РФ относит страхователя к виду экономической деятельности, который имеет наиболее высокий класс профессионального риска из осуществляемых им видов экономической деятельности.

* Ежегодного подтверждения страхователем – физическим лицом основного вида экономической деятельности не требуется. Основной вид экономической деятельности страхователя – физического лица соответствует основному виду экономической деятельности, указанному в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) (п. 10 Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утвержденных постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 № 713).

** Порядок подтверждения основного вида экономической деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – юридического лица, а также видов экономической деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 № 55.

Пример 7.9.2.1. Составление ежеквартальной отчетности в территориальное отделение ФСС РФ

Возьмем данные из примера 7.9.1.1 (см. с. 436) и рассчитаем для этих работников суммы платежей в ФСС РФ по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (допустим, организации установлен минимальный тариф — 0,2%).

В I квартале 2019 г. организацией были перечислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 544,71 руб. (в феврале 2019 г.) и 548 руб. (в марте 2019 г.).

Для упрощения ситуации допустим, что за 2018 г. страховые взносы были полностью перечислены в декабре (в связи с выдачей заработной платы за декабрь перед новым годом). Поэтому в январе 2019 г. страховые взносы за декабрь не перечисляются и сальдо по расчетам с ФСС РФ на 1 января равно нулю.

ООО «Сладкоежка» применяет общую систему налогообложения, не имеет льгот по уплате страховых взносов и других особенностей обложения страховыми взносами заработной платы отдельных категорий работников.

На основании данных таблицы 7.9.2.1.1 (см. с. 462) сформируем данные для заполнения расчета по форме 4-ФСС.

Все приведенные в таблице 7.9.2.1.1 данные у организации формируются на счетах бухгалтерского учета (как обороты по соответствующим субсчетам к счетам 69 и 70). Именно на их основе заполняется форма 4-ФСС. Заполненную для условий нашего примера форму вы найдете на с. 463–466.

Начинать заполнение формы, по мнению автора, удобнее с таблицы 1, затем перейти к заполнению таблицы 2 (т.к. для ее заполнения могут быть использованы данные из таблицы 1). После заполнения этих таблиц можно приступить к заполнению таблицы 5.

Однако предложенная последовательность действий не является жесткой. При хорошей структурированности данных в бухгалтерском учете совершенно без проблем можно заполнять таблицы в любой последовательности.

**Сведения о начисленных доходах работников
и суммах страховых платежей в ФСС РФ**

Показатели для заполнения формы 4-ФСС	Январь	Февраль	Март	Итого с начала квартала
1. Начислено выплат за последние 3 месяца отчетного периода, всего	284 932,94 руб.	283 134,78 руб.	466 050 руб.	1 034 117,72 руб.
в том числе:				
1.1. Выплаты, не облагаемые страховыми взносами	12 580 руб.	9134,78 руб.	50 руб.	21 764,78 руб.
из них				
Пособие по временной нетрудоспособности	–	6838,35 руб.	–	6838,35 руб.
Пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет	12 530 руб.	2246,43 руб.	–	14 776,43 руб.
Компенсационные выплаты матерям, назначенные на время отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет	50 руб.	50 руб.	50 руб.	150 руб.
2. Итого база для начисления страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (стр. 1 - стр. 1.1)	272 352,94 руб.	274 000,00 руб.	466 000 руб.	1 012 352,94 руб.
3. Начислено за отчетный период страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	544,71 руб.	548,00 руб.	932,00 руб.	2024,71 руб.

Представляется на бумажечном носителе не позднее 20-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган Фонда социального страхования Российской Федерации*

Регистрационный номер
страхователя **1 5 6 3 2 5 8 9 6 1**

Код подчиненности **7 7 1 6 1**

РАСЧЕТ

по начисленным и уплаченным страховым взносам
на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве
и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплаты страхового обеспечения

Номер корректировки **0 0 0** (100 - исправная, 001 - номер корректировки)

Отчетный период (код) **0 3** / / Календарный год **2 0 1 9**

(03 - 1 кв.; 06 - полугодие; 09 - 9 месяцев; 12 - год/три квартала за выделенным сроком на выплату страхового обеспечения)

Прекрытие деятельности

Общество с ограниченной ответственностью "Сладкоежка"

(Полное наименование организации, обособленного подразделения/Ф.И.О. (последнее при наличии) индивидуального предпринимателя, физического лица)

ИНН **7 7 0 7 2 6 4 5 1 2 - -**

КПП **7 7 0 7 0 1 0 0 1**

ОГРН (ОГРНИП) **1 5 8 9 6 3 2 4 7 8 5 6 6 5 8**

Номер контактного телефона **4 9 5 3 3 3 2 2 3 3 - - - -**

Код по ОКВЭД **7 4 . 1 2 . - -**

Бюджетная организация:
1 - Федеральный бюджет
2 - Бюджет субъекта Российской Федерации
3 - Бюджет муниципального образования
4 - Смешанное финансирование

почтовый индекс **125874** Адрес регистрации

субъект **Москва**

район

город

улица **Сладковский пер.**

дом **9** корпус (строение) **2** квартира (офис)

Среднесписочная численность работников **5 - - - - -** Расчет представлен на **0 0 4** стр.

Численность работающих инвалидов **- - - - -** с приложением подтверждающих документов или их копий на **- - -** листов

Численность работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами **- - - - -**

Достоверность и волеизъявление указанных в настоящем расчете, подтверждаем

- 1**
- 1 - страхователь
 - 2 - представитель страхователя
 - 3 - правопреемник

Сладков Семен Семенович

(Ф.И.О. (последнее при наличии) руководителя организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, представляем страхователя)

Подпись **Сладков** Дата **0 8 . 0 4 . 2 0 2 0**

Документ, подтверждающий полномочия представителя

Земляется работником территориального органа Фонда
Социального о представлении расчета

Данный расчет представлен (код) /

с приложением подтверждающих документов или их копий на / листов

Дата представления расчета ** / /

(Ф.И.О. (последнее при наличии)) (Подпись)

* Дается территориальный орган Фонда.
** Указывается дата представления расчета лично или через представителя страхователя, при отправке по почте - дата отправки почтового отправления с описью вложения

Регистрационный номер
страхователя

1 5 6 3 2 5 8 9 6 1

стр. 0 0 2

Код подчиненности

7 7 1 6 1

**РАСЧЕТ ПО НАЧИСЛЕННЫМ, УПЛАЧЕННЫМ СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ
СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ**

Таблица 1

РАСЧЕТ БАЗЫ ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

руб. коп.

Наименование показателя	Код строки	Всего с начала расчетного периода	В том числе за последние три месяца отчетного периода		
			1 месяц	2 месяц	3 месяц
1	2	3	4	5	6
Суммы выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в соответствии со статьей 20.1 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ	1	1034117,72	284932,94	283134,78	466050,00
Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами в соответствии со статьей 20.2 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ	2	21764,78	12580,00	9134,78	50,00
Итого база для начисления страховых взносов (сгр. 1 - стр. 2)	3	1012352,94	272352,94	274000,00	466000,00
из них:	4	-	-	-	-
сумма выплат в пользу работающих инвалидов					
Размер страхового тарифа в соответствии с классом профессионального риска (%)	5			0,2	
Скидка к страховому тарифу (%)	6			-	
Надбавка к страховому тарифу (%)	7			-	
Дати установления надбавки	8			-	
Размер страхового тарифа с учетом скидки (надбавки) (%) (зачисляется с двумя десятичными знаками после запятой)	9			0,20	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю

Сладков

08.04.2020

(Подпись)

(Дата)

Регистрационный номер
страхователя

1 5 6 3 2 5 8 9 6 1

стр. 0 0 3

Код подчиненности

7 7 1 6 1

Таблица 2

**РАСЧЕТЫ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ
НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ**

(руб. коп.)

Наименование показателя	Код строки	Сумма
1	2	3
Задолженность за страхователем на начало расчетного периода	1	-
Задолженность за реорганизованным страхователем и (или) снятым с учета обособленным подразделением юридического лица	1.1	-
Начислено к уплате страховых взносов	2	2024,71
на начало отчетного периода	-	-
за последние три месяца отчетного периода	2024,71	-
1 месяц	544,71	-
2 месяца	548,00	-
3 месяца	932,00	-
Начислено взносов по результатам проверок	3	-
Не принято к зачету расходов территориальным органом Фонда за прошлые расчетные периоды	4	-
Начислено взносов страхователем за прошлые расчетные периоды	5	-
Получено от территориального органа Фонда на банковский счет	6	-
Возврат (зачет) сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов	7	-
Всего (сумма строк 1 + 1.1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)	8	2024,71
Задолженность за территориальным органом Фонда на конец отчетного (расчетного) периода	9	-
в том числе:		
за счет превышения расходов	10	-
за счет переплаты страховых взносов	11	-

Наименование показателя	Код строки	Сумма
1	2	3
Задолженность за территориальным органом Фонда на начало расчетного периода	12	-
в том числе:		
за счет превышения расходов	13	-
за счет переплаты страховых взносов	14	-
Задолженность за территориальным органом Фонда страхователем и (или) снятому с учета обособленному подразделению юридического лица	14.1	-
Расходы по обязательному социальному страхованию	15	-
на начало отчетного периода	-	-
за последние три месяца отчетного периода	-	-
1 месяц	-	-
2 месяца	-	-
3 месяца	-	-
Уплачено страховых взносов	16	1092,71
на начало отчетного периода	-	-
в последние три месяца отчетного периода (дата, № платежного поручения)	1092,71	-
10.02.2019, № 16	544,71	-
11.03.2019, № 79	548,00	-
Списанная сумма задолженности страхователя	17	-
Всего (сумма строк 12 + 14 + 15 + 16 + 17)	18	1092,71
Задолженность за страхователем на конец отчетного (расчетного) периода	19	932,00
в том числе:		
неопломка	20	-

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю

Сидорова

08.04.2020

(Подпись)

(Дата)

СВЕДЕНИЯ О РЕЗУЛЬТАТАХ ПРОВЕДЕННОЙ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ УСЛОВИЙ ТРУДА (РЕЗУЛЬТАТАХ АТТЕСТАЦИИ РАБОЧИХ МЕСТ ПО УСЛОВИЯМ ТРУДА)* И ПРОВЕДЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫХ И ПЕРИОДИЧЕСКИХ МЕДИЦИНСКИХ ОСМОТРОВ РАБОТНИКОВ НА НАЧАЛО ГОДА

Наименование показателя	Код строки	Общее количество рабочих мест страхователя	Количество рабочих мест, в отношении условий труда на которых проведена специальная оценка условий труда на начало года			Общее число работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами, подлежащих обязательным предварительным и периодическим медицинским осмотрам (чел.)	Количество работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами, прошедших обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры на начало года (чел.)
			всего	в том числе отнесенных к вредным и опасным условиям труда			
				3 класс	4 класс		
1	2	3	4	5	6	7	8
Проведение специальной оценки условий труда (аттестации рабочих мест по условиям труда)*	1	—	—	—	—	X	X
Проведение обязательных предварительных и периодических медицинских осмотров работников	2	X	X	X	X	—	—

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю

Сидорова

(Подпись)

08.04.2020

(Дата)

* В соответствии со статьей 27 Федерального закона от 28 декабря 2013 г. № 426-ФЗ "О специальной оценке условий труда" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2013, № 52, ст. 6991; 2014, № 26, ст. 3366; 2015, № 29, ст. 4342; 2016, № 18, ст. 2512).

7.9.3. Отчетность, представляемая в Пенсионный фонд

Согласно п. 2 и п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» введена ежемесячная и ежегодная отчетность в Пенсионный фонд РФ.

7.9.3.1. Ежемесячная отчетность

Страхователь представляет о каждом работающем у него застрахованном лице (включая лиц, которые заключили договоры гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, договоры авторского заказа, договоры об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательские лицензионные договоры, лицензионные договоры о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе договоры о передаче полномочий по управлению правами, заключенные с организацией по управлению правами на коллективной основе) **следующие сведения:**

- 1) страховой номер индивидуального лицевого счета;
- 2) фамилию, имя и отчество;
- 3) идентификационный номер налогоплательщика (при наличии у страхователя данных об идентификационном номере налогоплательщика застрахованного лица).

Указанные сведения представляются по форме СЗВ-М ежемесячно не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом — месяцем*.

Пример заполненной формы СЗВ-М вы найдете на с. 468.

За непредставление указанных выше сведений в установленный срок либо **представление неполных и (или) недостоверных сведений**, к страхователю применяются финансовые санкции в размере **500 руб. в отношении каждого застрахованного лица** (ст. 17 Закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). Взыскание указанной суммы производится органами Пенсионного фонда РФ в порядке, установленном ст. 17 Закона № 27-ФЗ.

* См. сноску ** на с. 432.

УТВЕРЖДЕНА
 постановлением Правления ПФР
 от 1 февраля 2016 г. № 83н

Форма СЗВ-М

Сведения о застрахованных лицах

1. Реквизиты страхователя (заполняются обязательно):

Регистрационный номер в ПФР 923-778-196189Наименование (краткое) ООО «СЛАДКОЕЖКА»ИНН 7707264512 КПП 7707010012. Отчетный период 2019 календарного года 01 (заполняется обязательно)

(01 – январь, 02 – февраль, 03 – март, 04 – апрель, 05 – май, 06 – июнь, 07 – июль, 08 – август, 09 – сентябрь,

10 – октябрь, 11 – ноябрь, 12 – декабрь)

3. Тип формы (код) ИСХД (заполняется обязательно одним из кодов: "исхд", "доп", "отмн")

"исхд" – исходная форма, впервые подаваемая страхователем о застрахованных лицах за данный отчетный период

"доп" – дополняющая форма, подаваемая с целью дополнения ранее принятых ПФР сведений о застрахованных лицах за данный отчетный период

"отмн" – отменяющая форма, подаваемая с целью отмены ранее неверно поданных сведений о застрахованных лицах за указанный отчетный период

4. Сведения о застрахованных лицах:

(указываются данные о застрахованных лицах – работниках, с которыми в отчетном периоде заключены, продолжают действовать или прекращены трудовые договоры, гражданско-правовые договоры, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, договоры авторского заказа, договоры об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательские лицензионные договоры, лицензионные договоры о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства)

№ п/п	Фамилия, имя, отчество (при наличии) застрахованного лица (заполняются в именительном падеже)	Страховой номер индивидуального лицевого счета (заполняется обязательно)	ИНН (заполняется при наличии у страхователя данных об ИНН физического лица)
1	ВЕЛЕЖЕВА ВИКТОРИЯ АЛЕКСАНДРОВНА	032-504-567 17	503000559299
2	ПЕТРОВ ПЕТР ПЕТРОВИЧ	006-129-363 17	503652814514
3	ПРЯНИКОВА ПОЛИНА ПЕТРОВНА	019-871-360 78	772755962514
4	СЛАДКОВ СЕМЕН СЕМЕНОВИЧ	050-801-680 25	770725896315

генеральный директорНаименование должности
руководителяСладков

(Подпись)

С. С. Сладков

(Ф.И.О.)

08.02.2019Дата
(ДД.ММ.ГГГГ.)М.П.

(при ее наличии)

7.9.3.2. Ежегодная отчетность

Согласно п. 2 ст. 11 Закона № 27-ФЗ страхователь ежегодно не позднее 1 марта года, следующего за отчетным годом, представляет о каждом работающем у него застрахованном лице (включая лиц, заключивших договоры гражданско-правового характера, на вознаграждения по которым в соответствии с НК РФ начисляются страховые взносы) следующие сведения:

- страховой номер индивидуального лицевого счета;
- фамилию, имя и отчество;
- дату приема на работу (для застрахованного лица, принятого на работу данным страхователем в течение отчетного периода) или дату заключения договора гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством Российской Федерации начисляются страховые взносы;
- дату увольнения (для застрахованного лица, уволенного данным страхователем в течение отчетного периода) или дату прекращения договора гражданско-правового характера, на вознаграждение по которому в соответствии с законодательством Российской Федерации начисляются страховые взносы;
- периоды деятельности, включаемые в стаж на соответствующих видах работ, определяемый особыми условиями труда, работой в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- другие сведения, необходимые для правильного назначения страховой пенсии и накопительной пенсии;
- суммы пенсионных взносов, уплаченных за застрахованное лицо, являющееся субъектом системы досрочного негосударственного пенсионного обеспечения;
- периоды трудовой деятельности, включаемые в профессиональный стаж застрахованного лица, являющегося субъектом системы досрочного негосударственного пенсионного обеспечения;
- документы, подтверждающие право застрахованного лица на досрочное назначение страховой пенсии по старости.

Обратите внимание: все перечисленные выше сведения о застрахованном лице, подавшем заявление о назначении страховой пенсии или страховой и накопительной пенсий, страхователь также представляет в течение 3-х календарных дней со дня обращения застрахованного лица к страхователю (п. 2 ст. 11 Закона № 27-ФЗ).

Для этих целей в отделение ПФР по месту учета организации представляются сведения о страховом стаже (форма СЗВ-СТАЖ) в комплекте с формой ОДВ-1. Эти формы утверждены постановле-

нием Правления ПФР от 11.01.2017 № 3п. Этим же постановлением утвержден и порядок заполнения указанных форм. Он совсем несложен, поэтому остановимся только на действительно важных моментах, которые могут вызвать затруднения.

Отчетность в ПФР, как правило, готовится в специальных программах и представляется в электронном виде. Бесплатные программы для подготовки отчетности в ПФР вы можете найти на сайте www.pfff.ru. Однако организации, имеющие численность работников менее 25 человек, имеют право представлять все формы просто на бумажных носителях (даже без сопровождения флэшкой или иным магнитным носителем). Именно поэтому в п. 1.2 Приложения № 5 к Постановлению ПФР № 3п указано, что страхователи заполняют входящие документы чернилами, шариковой ручкой печатными буквами или при помощи средств вычислительной техники без помарок и исправлений. При этом могут использоваться любые цвета, кроме красного и зеленого. Таким образом, организация с маленькой численностью работников формально имеет право распечатать просто чистый бланк и заполнить его от руки. Однако на практике работниками ПФР это крайне не приветствуется.

Заполнение формы СЗВ-СТАЖ

Форма СЗВ-СТАЖ заполняется и представляется на всех застрахованных лиц, находящихся со страхователем в трудовых отношениях (в том числе с которым заключены трудовые договоры) или заключивших с ним гражданско-правовые договоры, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, в пользу авторов произведений по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями, или с которым заключены трудовые договоры и (или) гражданско-правовые договоры. Она имеет сквозную нумерацию страниц начиная с титульного листа. Порядковый номер страницы проставляется в определенном для нумерации поле.

Сведения по форме СЗВ-СТАЖ формируются в пакеты документов. Один пакет содержит один файл и представляется одновременно с формой ОДВ-1. В пакет могут входить документы только одного

наименования и одного типа сведений. Пакеты входящих документов могут представляться на бумажных носителях (в том числе в сопровождении магнитного носителя) или в электронной форме.

В позиции «Тип сведений» знаком «X» отмечается тип представляемой формы: исходная, дополняющая или назначение пенсии.

Формы с типом сведений «Назначение пенсии» представляются на застрахованных лиц, которым для установления пенсии необходимо учесть период работы календарного года, срок представления отчетности за который не наступил (п. 2.1.5 Приложения № 5 к Постановлению ПФР № 3п).

Формы с типом «Дополняющая» представляются на застрахованных лиц, данные по которым, представленные в форме с типом «Исходная», не учтены на индивидуальных лицевых счетах из-за содержащейся в них ошибки.

Даты, указанные в графе «Период работы» таблицы, должны находиться в пределах отчетного периода, указанного в разделе 2 формы, и заполняются: «с (дд.мм.гггг.)» по «по (дд.мм.гггг.)».

При необходимости отражения нескольких периодов работы по конкретному застрахованному лицу, каждый из периодов указывается отдельной строкой. Графы «Фамилия», «Имя», «Отчество», «СНИЛС» заполняются один раз.

Для форм с типом «Назначение пенсии» графа «Период работы» заполняется по дату предполагаемого выхода на пенсию.

Графы 9, 12 и 13 раздела 3 не заполняются, если особые условия труда не подтверждены документально, либо когда занятость работника в этих условиях не соответствует требованиям действующих нормативных документов, либо уплата страховых взносов по дополнительному тарифу или пенсионных взносов в соответствии с пенсионными договорами досрочного негосударственного пенсионного обеспечения отсутствует (п. 2.3.10 Приложения № 5 к Постановлению ПФР № 3п).

Для застрахованных лиц, работающих в территориальных условиях труда или на видах работ, дающих право на досрочное назначение страховой пенсии по старости, код территориальных условий труда или код особых условий труда и условий для досрочного назначения страховой пенсии не указывается, если при отражении сведений в графе 11 формы указаны следующие дополнительные сведения:

- отпуск по уходу за ребенком – «ДЕТИ»;
- отпуск без сохранения заработной платы, время простоя по вине работника, неоплачиваемые периоды отстранения от работы (недопу-

шения к работе), неоплачиваемый отпуск до одного года, предоставляемый педагогическим работникам, один дополнительный выходной день в месяц без сохранения заработной платы, предоставляемый женщинам, работающим в сельской местности, неоплачиваемое время участия в забастовке и другие неоплачиваемые периоды — «НЕОПЛ»;

— повышение квалификации с отрывом от производства — «КВАЛИФ»;

— исполнение государственных или общественных обязанностей — «ОБЩЕСТ»;

— дни сдачи крови и ее компонентов и предоставленные в связи с этим дни отдыха — «СДКРОВ»;

— отстранение от работы (недопущение к работе) не по вине работника — «ОТСТРАН»;

— дополнительные отпуска работникам, совмещающим работу с обучением — «УЧОТПУСК»;

— отпуск по уходу за ребенком от 1,5 до 3 лет — «ДЛДЕТИ»;

— дополнительный отпуск граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС — «ЧАЭС»;

— дополнительные выходные дни лицам, осуществляющим уход за детьми-инвалидами — «ДОПВЫХ».

Код «ДЕТИ» заполняется в графе 11 «дополнительные сведения» в случае предоставления родителю ребенка отпуска по уходу за ребенком в возрасте до 1,5 лет.

Код «ДЛДЕТИ» заполняется в графе 11 «дополнительные сведения» в случае предоставления родителю ребенка отпуска по уходу за ребенком в возрасте от 1,5 лет до 3-х лет.

Код «ДЕТИПРЛ» заполняется в графе 11 «дополнительные сведения» в случае предоставления отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет бабушке, дедушке, другим родственникам или опекунам, фактически осуществляющим уход за ребенком.

При необходимости отражения одновременно более одного кода, указанного в разделе Коды «Исчисление страхового стажа: дополнительные сведения», используемые при заполнении форм «Сведения о страховом стаже застрахованных лиц (СЗВ-СТАЖ)», «Данные о корректировке сведений, учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица (СЗВ-КОРР)», формы «Сведения о заработке (вознаграждении), доходе, сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных и уплаченных страховых взносов, о периодах трудовой и иной деятельности, засчитываемых в страховой стаж застрахованного лица (СЗВ-ИСХ)» Классификатора, коды указываются двумя строчками.

При этом коды «ЗГДС», «ЗГД», «ЗГТС», «ЗМС», «ЗМД» указываются в первой строке.

Для застрахованных лиц, добровольно вступивших в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию, в графе «Период работы» раздела указывается период его нахождения на регистрационном учете в органах ПФР, ограниченный отчетным периодом, при условии уплаты за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Графа «Сведения об увольнении застрахованного лица» заполняется символом «X» только по застрахованным лицам, дата увольнения которых приходится на 31 декабря календарного года, за который представляется форма СЗВ-СТАЖ.

Раздел 4 «Сведения о начисленных (уплаченных) страховых взносах на обязательное пенсионное страхование» и раздел 5 «Сведения об уплаченных пенсионных взносах в соответствии с пенсионными договорами досрочного негосударственного пенсионного обеспечения» заполняются только для форм СЗВ-СТАЖ с типом сведений «Назначение пенсии».

В строке «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за период, указанный в графе «Период работы», начислены (уплачены):» отражается информация о факте:

— начисления страховых взносов на выплаты и иные вознаграждения в пользу застрахованных лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам (за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства) за периоды работы застрахованных лиц, указанные в разделе 3 формы;

— уплаты страховых взносов на выплаты и иные вознаграждения в пользу застрахованных лиц по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, за периоды работы застрахованных лиц, указанные в разделе 3 формы.

Пример заполненной формы СЗВ-СТАЖ вы найдете на с. 476. Данные для ее заполнения мы взяли из примера 7.9.1.1 (см. с. 436). При этом для упрощения ситуации предположили, что не рассмотренный в примере стаж всех работников до конца года (за апрель-декабрь) не имел дополнительных (кроме возникших и не закончив-

шихся в 1-м квартале) особых условий работы, периодов временной нетрудоспособности и т.п.

Заполнение формы ОДВ-1

Форма ОДВ-1 является документом, содержащим сведения в целом по страхователю. Она может содержать тип сведений «Исходная», «Корректирующая» или «Отменяющая». Она составляется отдельно на каждый пакет форм одного наименования и одного типа сведений (например, отдельно на формы СЗВ-СТАЖ с типом сведений «исходная», отдельно на формы СЗВ-СТАЖ с типом сведений «назначение пенсии» и отдельно на формы СЗВ-КОРР с типом «Особая»).

Раздел 2 «Отчетный период (код)» заполняется в соответствии с Классификатором (см. приложение к Приложению № 5 к Постановлению ПФР № 3п). Для формы ОДВ-1, представляемой вместе с пакетом форм СЗВ-СТАЖ в составе отчетности за год, указывается код отчетного периода «0».

В графе «Количество застрахованных лиц» раздела 3 «Перечень входящих документов» указывается число застрахованных лиц, сведения на которых содержат формы, представленные одновременно с ОДВ-1.

Если ОДВ-1 представляется одновременно с пакетом документов, содержащим формы СЗВ-КОРР (за исключением формы СЗВ-КОРР с типом «особая»), заполняются только разделы 1–3 формы.

Раздел 4 «Данные в целом по страхователю» заполняется если ОДВ-1 представляется одновременно с формами СЗВ-ИСХ или с формой СЗВ-КОРР с типом «Особая» и содержит данные в целом по страхователю за отчетный период, за который представляются сведения.

Раздел 5 «Основание для отражения данных о периодах работы застрахованного лица в условиях, дающих право на досрочное назначение пенсии в соответствии со ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 № 400-ФЗ «О страховых пенсиях» заполняется в случае, если в формах СЗВ-СТАЖ (с типом сведений – ИСХ) и СЗВ-ИСХ, представленных одновременно с формой ОДВ-1, содержатся сведения о застрахованных лицах, занятых на видах работ, указанных в пунктах 1–18 ч. 1 ст. 30 Закона от 28.12.2013 № 400-ФЗ.

Форма ОДВ-1 с типом «Корректирующая» представляется при необходимости корректировки данных раздела 5 формы ОДВ-1 с типом «Исходная». Форма ОДВ-1 с типом «Отменяющая» представляется при необходимости отмены данных раздела 5 формы ОДВ-1 с типом «Исходная».

Пример заполненной формы ОДВ-1, сопровождающей комплект сведений по форме СЗВ-СТАЖ вы найдете на с. 475.

Форма ОДВ-1

Сведения по страхователю, передаваемые в ПФР для ведения индивидуального (персонифицированного) учета

1. Реквизиты страхователя, передающего документы:

Регистрационный номер в ПФР 9 2 3 - 7 7 8 - 1 9 6 1 8 9

ИНН 7 7 0 7 2 6 4 5 1 2 - - КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1

Наименование (краткое) ООО "СЛАДКОЕЖКА"

2. Отчетный период (код): 0 2 0 1 8 год

Исходная	<input checked="" type="checkbox"/>
Корректирующая	<input type="checkbox"/>
Отменяющая	<input type="checkbox"/>

3. Перечень входящих документов

Наименование входящего документа	Количество застрахованных лиц, на которых представлены сведения, чел.
Форма "Сведения о страховом стаже застрахованных лиц (СЗВ-СТАЖ)"	5
Форма "Сведения о заработке (вознаграждении), доходе, сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных и уплаченных страховых взносах, о периодах трудовой и иной деятельности, засчитываемых в страховой стаж застрахованного лица (СЗВ-ИСХ)"	
Форма "Данные о корректировке сведений, учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица (СЗВ-КОРР)"	
Иные входящие документы:	

4. Данные в целом по страхователю:

	Задолженность на начало отчетного периода, руб. коп.	Начислено страховых взносов, руб. коп.	Уплачено страховых взносов, руб. коп.	Задолженность на конец отчетного периода, руб. коп.
На страховую пенсию				
На накопительную пенсию				
По тарифу страховых взносов				

Расшифровка графы "Уплачено" по периодам, за которые была произведена уплата страховых взносов

Уплачено в календарном году	На страховую пенсию	На накопительную пенсию	По тарифу страховых взносов
Итого, в том числе:			
на _____ год			
на _____ год			

5. Основание для отражения данных о периодах работы застрахованного лица в условиях, дающих право на досрочное назначение пенсии в соответствии со статьей 30 Федерального закона от 28.12.2013 № 400-ФЗ "О страховых пенсиях"

№ п/п	Наименование структурного подразделения по штатному расписанию	Наименование профессии, должности по штатному расписанию	Кол-во раб. мест по штат. расписанию	Кол-во фактически работающих	Характер фактически выполняемых работ и дополнительные условия труда	Наименование первичных документов, подтверждающих занятость в особых условиях	Код особых условий труда/выступл. лет по Классификатору	Код позиции Списков № 1 и 2 "мнимо" списка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Общее количество рабочих мест в особых условиях труда по штату 0

Количество фактически работающих в особых условиях труда 0

генеральный директор

Наименование должности руководителя

Дата 10.02.2019

Сладков

Подпись

М.П. (при наличии)

С. С. Сладков

Расшифровка подписи

Регистрационный номер в ПФР 9 2 3 - 7 7 8 - 1 9 6 1 8 9 стр. 0 0 0 0 1
 ИНН 7707264512 - КПП 770701001
 Форма СЗВ-СТАЖ

Приложение 1
 УТВЕРЖДЕНА
 постановлением Правления
 ПФР
 от 11 января 2017 г. № 3п

Тип сведений:
 Исходная - Дополняющая
 Назначение пенсии -

Сведения о страховом стаже застрахованных лиц

1. Сведения о страхователе

Регистрационный номер в ПФР 9 2 3 - 7 7 8 - 1 9 6 1 8 9
 ИНН 7707264512 - КПП 770701001
 Наименование (краткое) ООО "СЛАДКОЕЖКА"

2. Отчетный период

Календарный год 2 0 1 8

3. Сведения о периодах работы застрахованных лиц

№ п/п	Фамилия	Имя	Отчество	СНИЛС	Период работы		Террито- риальные условия (код)	Общие условия труда (код)	Исчисление страхового стажа		Условия досрочного назначения страховой пенсии		Сведения об увольнении застрахован- ного лица
					с-д-м-ч. гггг	по д-м-ч. гггг			Осмыслив (код)	Дополни- тельные сведения	Основание (код)	Дополни- тельные сведения	
1	ВЕЛЕЖЕВА	ВИКТОРИЯ	АЛЕКСАНДРОВНА	032-504-567 17	01.01.2018	05.02.2018	8	9	10	11	12	13	14
2	ПЕТРОВ	ПЕТР	ПЕТРОВИЧ	006-129-363 17	01.01.2018	24.01.2018				ДЕТИ ДЛДЕТИ			
3	ПЯНИКОВА	ПОЛИНА	ПЕТРОВНА	019-871-360 78	01.01.2018	31.12.2018							
4	САХАРОВ	САВЕЛИЙ	СЛАДКОВИЧ	054-772-618 55	18.03.2018	31.12.2018							
5	СЛАДКОВ	СЕМЕН	СЕМЕНОВИЧ	050-801-680 25	01.01.2018	31.12.2018				ВРНЕТРУД			

4. Сведения о начисленных (уплаченных) страховых взносах на обязательное пенсионное страхование

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за период, указанный в графе "Период работы", начислены (уплачены):

5. Сведения об уплаченных пенсионных взносах в соответствии с пенсионными договорами долгосрочного негосударственного пенсионного обеспечения:

Страховые взносы по дополнительному тарифу за период, указанный в графе "Период работы", начислены:
 пенсионные взносы за период с _____ по _____, уплачены: да - нет -
 с _____ по _____, уплачены: да - нет -

Наименование должности **генеральный директор**
 10.02.2019
 Дата: дд.мм.гггг
 М.П. (при наличии)
Сладков
 Сладков Семен Семёнович

7.9.4. Особенности представления отчетности по страховым взносам в отдельных случаях, предусмотренных законодательством

Обособленные подразделения организаций (расположенные на территории Российской Федерации), имеющие расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по представлению расчетов по страховым взносам по месту своего нахождения (*пункты 12 и 14 ст. 431 НК РФ и п. 12 ст. 22.1 Закона № 125-ФЗ*).

Подробнее об особенностях исчисления и уплаты страховых взносов организациями, имеющими обособленные подразделения, а также особенности представления такими организациями отчетности читайте в книге Г.Ю. Касьяновой «Страховые взносы». – М.: АБАК (условия ее приобретения по невысокой издательской цене вы найдете на сайте www.aback.ru).

В случае прекращения деятельности организации в связи с ее ликвидацией либо прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца расчетного периода плательщики страховых взносов обязаны соответственно до составления промежуточного ликвидационного баланса либо до дня подачи в регистрирующий орган заявления о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя представить в налоговый орган расчет по страховым взносам за период с начала расчетного периода по день представления указанного расчета включительно (*п. 15 ст. 431 НК РФ*).

Разница между суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с указанным расчетом, и суммами страховых взносов, уплаченными плательщиками с начала расчетного периода, подлежит уплате в течение 15 календарных дней со дня подачи такого расчета или возврату плательщику в соответствии со *ст. 78 НК РФ*.

7.9.5. Внесение изменений в расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам

На практике возможны ситуации, когда отчетность была сдана с ошибками или неполными либо недостоверными сведениями.

В таких случаях плательщики имеют возможность самостоятельно внести необходимые изменения в отчетность и представить в орган

контроля за уплатой страховых взносов уточненный расчет страховых взносов.

Последствия зависят от того, привели ли отраженные в отчетности неверные данные к занижению суммы взносов, подлежащих уплате, когда был представлен уточненный расчет, уплатила ли организация (индивидуальный предприниматель) недостающую сумму страховых взносов и соответствующие ей пени, а также от других условий.

7.9.5.1. Наличие в отчете недостоверных сведений и/или ошибок, не приводящих к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов

Если обнаруженные ошибки не приводят к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов, то уточненный расчет представлять не обязательно, т.к. в этом случае за неверно заполненную форму штрафные санкции не предусмотрены (*п. 1 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.2 ст. 24 Закона № 125-ФЗ*).

Но и запрета на представление уточненных расчетов в этом случае нет. Более того, *п. 1 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.2 ст. 24 Закона № 125-ФЗ* содержат прямое указание на право плательщика страховых взносов и в этом случае представить уточненные расчеты. Этим правом можно воспользоваться в том случае, если по ошибке вы указали в расчете большую сумму, чем следовало.

Уточненный расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам представляется по форме, действовавшей в расчетный период, за который вносятся соответствующие изменения (*п. 5 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.5 ст. 24 Закона № 125-ФЗ*).

7.9.5.2. Отсутствие или неполнота отраженных сведений и/или наличие ошибок в отчете, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов

При обнаружении в поданном расчете по начисленным и уплаченным страховым взносам факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы страховых взносов, подлежащей уплате, страхователь обязан внести

необходимые изменения в расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам и представить уточненный расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам (п. 1 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.1 ст. 24 Закона № 125-ФЗ).

Возникновение штрафных санкций в этом случае закон связывает с датой представления уточненного расчета:

— если уточненный расчет представляется до истечения установленного срока подачи отчетности, то отчетность считается поданной в день подачи уточненного расчета (п. 2 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.3 ст. 24 Закона № 125-ФЗ). Так как пропуск срока подачи в данном случае не происходит, то и штрафных санкций к организации не применяется;

— если уточненный расчет представляется после истечения срока подачи расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам и срока уплаты страховых взносов, то согласно п. 4 и п. 7 ст. 81 НК РФ, а также п. 1.4 ст. 24 Закона № 125-ФЗ плательщик страховых взносов освобождается от ответственности только в следующих случаях:

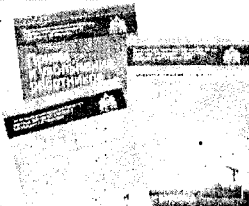
1) уточненный расчет представлен до момента, когда плательщик страховых взносов узнал об обнаружении соответственно ИФНС, ПФР или территориальным органом ФСС РФ неотражения или неполноты отражения сведений в расчете по начисленным и уплаченным страховым взносам, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов, либо о назначении выездной проверки за данный период, при условии, что до представления уточненного расчета он уплатил недостающую сумму страховых взносов и соответствующие ей пени;

2) уточненный расчет представлен после проведения выездной проверки за соответствующий расчетный период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в расчете по начисленным и уплаченным страховым взносам, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов.

Уточненный расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам представляется по форме, действовавшей в расчетный период, за который вносятся соответствующие изменения (п. 5 и п. 7 ст. 81 НК РФ, п. 1.5 ст. 24 Закона № 125-ФЗ).

СЕРИЯ «ТРУД И ЗАРПЛАТА»

Прошлые годы оказались серьезным испытанием на прочность для кадровиков, бухгалтеров, руководителей – словом, для всех, кто так или иначе занимается вопросами оформления трудовых отношений с работниками организации и расчетом заработной платы, страховых взносов, НДФЛ. Серия «Труд и зарплата» предназначена как раз для того, чтобы подробнейшим образом проинструктировать вас о порядке работы в условиях постоянно изменяющегося законодательства. Эти и другие наши книги можно приобрести также через Internet: www.aback.ru



ТРУДОВОЙ КОДЕКС РФ. Комментарий к последним изменениям	320 с.
Самое полное издание с комментарием	280,0 руб.
НАСТОЛЬНАЯ КНИГА КАДРОВИКА	544 с.
Организация кадровой работы и документационное обеспечение	370,0 руб.
НОРМЫ ТРУДА: ПРИМЕНЕНИЕ В ЦЕЛЯХ ОПТИМИЗАЦИИ + диск	304 с.
Инструмент для определения численности персонала, организации труда и установления зарплат	250,0 руб.
ПРИЕМ И УВОЛЬНЕНИЕ РАБОТНИКОВ С УЧЕТОМ ВСЕХ ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	208 с.
Начало трудовых отношений Трудовой договор Трудовая книжка Правила увольнения	230,0 руб.
ТРУДОВОЙ ДОГОВОР	104 с.
Правила составления Типовая форма Права и обязанности работника и работодателя	130,0 руб.
ТРУДОВЫЕ КНИЖКИ: ПРИМЕРЫ ВСЕХ ЗАПИСЕЙ	128 с.
Оформление приема, перевода, совместительства, увольнения Исправление записей Вкладыш Копии и дубликаты	220,0 руб.
СОВМЕСТИТЕЛЬСТВО: СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ	
Совмещение профессий и должностей Работа по совместительству Гражданско-правовой договор	112 с.
Оформление документов Бухгалтерские и налоговые аспекты	130,0 руб.
ИНОСТРАННЫЕ ГРАЖДАНЕ: новые правила оформления на работу и налогообложение выплат	352 с.
Приглашение на въезд, разрешение на работу, миграционный учет	270,0 руб.
Уведомление ФМС России и налоговых органов НДФЛ и страховые взносы во внебюджетные фонды	
ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА: ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО ДЛЯ БУХГАЛТЕРА	
Виды и системы оплаты труда Режим рабочего времени Расчет среднего заработка	880 с.
Командировки, отпуска, больничные, декретные, пособия на детей Налоги на зарплату	480,0 руб.
СРЕДНИЙ ЗАРАБОТОК	
Все случаи исчисления Подробный алгоритм расчета	280 с.
Учет премий и повышения окладов Отпуска и компенсации	250,0 руб.
БОЛЬНИЧНЫЕ, ДЕКРЕТНЫЕ И ПОСОБИЯ НА ДЕТЕЙ ЗА СЧЕТ ФСС РФ	448 с.
Правила назначения и расчета (подробный алгоритм) Определение страхового стажа для оплаты	250,0 руб.
ОТПУСКА: ОФОРМЛЕНИЕ, ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ, ОПЛАТА	
Виды отпусков: основные, дополнительные, учебные	264 с.
Порядок предоставления и оформления, расчет оплаты	270,0 руб.
КОМАНДИРОВКИ: ОФОРМЛЕНИЕ И ОПЛАТА	144 с.
Что является командировкой и кого туда можно направить Состав расходов, их учет и налогообложение	180,0 руб.
РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ	120 с.
Хозяйственные и командировочные расходы Подотчетные суммы и налогообложение	180,0 руб.
НДФЛ ДЛЯ ГРАЖДАН И ОРГАНИЗАЦИЙ	400 с.
Исчисление и удержание НДФЛ работодателем Налоговые вычеты Облагаемые и необлагаемые доходы	320,0 руб.
НДФЛ: НОВЫЕ ФОРМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	120 с.
Формы № 2-НДФЛ и № 6-НДФЛ, карточка учета доходов и расчета налога	230,0 руб.
ПЕРСОНИФИЦИРОВАННЫЙ УЧЕТ: НОВЫЕ ФОРМЫ И ПРАВИЛА	256 с.
Порядок ведения учета, представления сведений в ПФР Контроль отчетности, взаимосвязка показателей	240,0 руб.
СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ – 2017	
Порядок исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное социальное, пенсионное и медицинское страхование; отчетность	320 с. 360,0 руб.
ОХРАНА ТРУДА. УНИВЕРСАЛЬНЫЙ СПРАВОЧНИК + диск	608 с.
Более 3000 действующих нормативных документов по различным вопросам охраны труда	390,0 руб.
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ РАБОТНИКА И РАБОТОДАТЕЛЯ	
Виды ответственности, условия применения и размер Порядок возмещения вреда	224 с.
Бухгалтерский и налоговый учет	280,0 руб.

Стоимость изданий указана с учетом почтовой пересылки

8

КАК ВНЕСТИ ИСПРАВЛЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТЬ

В силу ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета являются в том числе аналитические регистры налогового учета. При этом под аналитическими регистрами налогового учета понимаются сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета (ст. 314 НК РФ).

Таким образом, в общем случае ошибки в бухгалтерском учете не могут являться основанием для отказа в учете затрат в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Однако наличие бухгалтерских ошибок практически всегда является сигналом для проверки расчетов для целей налогообложения, а также для контроля обоснованности произведенных расходов и правильности их документального подтверждения.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, — убытки), подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Как разъяснено в п. 1 Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды (понима-

емой, в частности, как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы) является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Например, в первичном учетном документе на списание материалов в производство может быть ошибочно указана дата позже даты реализации продукции, которая изготовлена с использованием данных материалов. Такое противоречие в сведениях является очевидным, что может являться доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (т.е. основанием для проверяющих не признать такие расходы в учете).

О порядке отражения в бухгалтерском и налоговом учете случая, когда совершенная ранее сделка, по которой продавцом были признаны соответствующие доходы от реализации, была признана арбитражным судом недействительной с возвратом всего полученного по сделке

Пунктом 1 ст. 167 ГК РФ установлено, что недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения. Таким образом, продавцом в периоде совершения сделки в целях налогообложения был завышен показатель выручки от реализации в результате включения в ее состав сумм, относящихся к операции, передача права собственности по которой на возмездной основе не произошла.

Абзацем 2 п. 1 ст. 54 НК РФ предусмотрено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). При этом абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ установлено, что в случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Приведенные нормы регулируют вопросы внесения изменений в налоговые декларации в случае обнаружения налогоплательщика-

ми ошибок (искажений), относящихся к прошедшим налоговым периодам, четко устанавливая две возможные ситуации, которые определены соответственно абз. 2 и 3 п. 1 указанной статьи:

- первая — когда возможно определить, к какому именно периоду относятся обнаруженные ошибки (искажения);
- вторая — когда период совершения ошибки определить нельзя.

Таким образом, в рассматриваемом случае налогоплательщик должен представить уточненные расчеты по налогу на прибыль и НДС за соответствующие периоды, в которых были отражены операции по сделке, признанной впоследствии недействительной.

Изложенные выше положения о перерасчете налоговой базы, предусмотренные п. 1 ст. 54 НК РФ, применяются также при перерасчете базы для исчисления страховых взносов, если иное не предусмотрено главой 34 НК РФ (п. 6 ст. 54 НК РФ).

В частности, особый порядок пересчета страховых взносов предусмотрен в ст. 431 НК РФ для случаев, когда в представляемом расчете сведения о совокупной сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных плательщиком за каждый из последних 3-х месяцев расчетного (отчетного) периода в целом по плательщику страховых взносов исходя из базы для исчисления страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, не превышающих предельной величины, не соответствуют сведениям о сумме исчисленных страховых взносов на обязательное страхование по каждому застрахованному лицу за указанный период и (или) указаны недостоверные персональные данные, идентифицирующие застрахованных физических лиц.

В этом случае ИФНС не позднее дня, следующего за днем получения расчета в электронной форме (10 дней, следующих за днем получения расчета на бумажном носителе), направляет плательщику соответствующее уведомление.

В 5-дневный срок с даты направления в электронной форме указанного выше уведомления (10-дневный срок с даты направления такого уведомления на бумажном носителе) плательщик страховых взносов обязан представить расчет, в котором устранено данное несоответствие. Если в указанный срок ошибки не будут исправлены — расчет по страховым взносам считается непредставленным со всеми вытекающими последствиями (читайте о них на с. 495).

В бухгалтерском учете исправление ранее сделанных записей производится в порядке, установленном ПБУ 22/2010 (см. с. 481).

8.1. Как внести исправления в бухгалтерскую отчетность

Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) должно применяться всеми организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). При этом не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 22/2010). Соответственно в таком случае ПБУ 22/2010 не применяется, и следует руководствоваться ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (читайте об этом на с. 213).

Порядок исправления ошибки зависит от ее размера, срока совершения и обнаружения (см. таблицу 8.1.1 на с. 485).

Если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов (п. 11 ПБУ 22/2010).

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно*, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен (п. 12 ПБУ 22/2010).

* Влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период определить невозможно, если требуются сложные и (или) многочисленные расчеты, при выполнении которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период (п. 13 ПБУ 22/2010).

Порядок исправления выявленных бухгалтерских ошибок

Дата совершения ошибки	Дата обнаружения ошибки	Порядок исправления ошибок	
		существенных	несущественных
Ошибка отчетного года	До окончания этого года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка (п. 5 ПБУ 22/2010)	
	После окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) (п. 6 ПБУ 22/2010)	
Ошибка предшествующего отчетного года	После даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам ООО, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п.	<p>Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) (п. 6 и п. 7 ПБУ 22/2010).</p> <p>Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность)</p>	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (п. 14 ПБУ 22/2010)
	После представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам ООО, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством РФ порядке	<p>Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) (п. 6 и п. 8 ПБУ 22/2010).</p> <p>При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.</p> <p>Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность</p>	

* Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период (п. 3 ПБУ 22/2010). Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Дата совершения ошибки	Дата обнаружения ошибки	Порядок исправления ошибок	
		существенных	несущественных
	После утверждения бухгалтерской отчетности за этот год	<p>Согласно п. 9 ПБУ 22/2010 исправляется:</p> <p>1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);</p> <p>2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.</p> <p>Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).</p> <p>Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка. Обратите внимание: утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности (п. 10 ПБУ 22/2010)</p>	

В соответствии с п. 15 ПБУ 22/2010 в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:

- 1) характер ошибки;
- 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности — по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;

3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);

4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления (п. 16 ПБУ 22/2010).

Пример 8.1.1. Исправление ошибки

В марте 2019 г. в процессе подготовки годовой отчетности был выявлен факт неправильного расчета амортизации основных средств в 2018 г.

Общий размер амортизации, начисленной за 2018 год, составил 120 000 руб. Из них ошибочно излишне были начислены 17 000 руб.

Общая сумма расходов за 2018 год составила 3 900 000 руб.

Прежде чем определить порядок исправления ошибки в нашем примере, мы должны ответить на три основных вопроса:

1) в каком году была допущена ошибка (в текущем или в предшествующем).

В нашем примере ошибка была допущена в предшествующем году;

2) допущена ли ошибка предшествующего года до даты подписания отчетности.

В нашем примере ошибка была допущена в процессе подготовки годовой бухгалтерской отчетности, т.е. до даты ее подписания;

3) является ли допущенная ошибка существенной.

Данная ошибка является существенной для учета основных средств (их амортизация завышена более чем на 16,5%*), но может быть признана несущественной для учета общей суммы расходов за отчет-

* $17\ 000\ \text{руб.} : (120\ 000\ \text{руб.} - 17\ 000\ \text{руб.}) \times 100\% = 16,51\%$.

ный период. Однако, если хотя бы по одному показателю ошибка является существенной, то исправлять ее в учете и отчетности следует именно как существенную ошибку.

В рассматриваемом примере исправлять ошибку следует в соответствии с п. 6 ПБУ 22/2010 заключительными оборотами декабря 2016 года:

Дебет счета 26 (20, 25, 44 и др.*) Кредит счета 02 – 17 000 руб. (сторно) – удалена излишне начисленная сумма амортизации основных средств.

Если суммы расходов со счета учета затрат были перенесены на счета учета готовой продукции или реализации (в дебет счета 43 или 90), то и по ним необходимо произвести сторнировочные записи:

Дебет счета 43 (90) Кредит счета 26 (20, 25, 44 и др.*) – 17 000 руб. (сторно) – уменьшена стоимость готовой (реализованной) продукции на сумму излишне начисленной амортизации основных средств.

Затем аналогичным образом, следует скорректировать сумму финансового результата от реализации (если излишне начисленная амортизация была включена в стоимость уже реализованной продукции):

Дебет счета 90 Кредит счета 99 – 17 000 руб. – увеличена сумма полученной прибыли от реализации на сумму излишне начисленной амортизации основных средств.

Бухгалтерская справка

При выявлении фактов неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета составляется бухгалтерская справка об исправительных проводках.

Порядок составления такой справки нигде не регламентирован. Никакими нормативными документами также не предусмотрена обязательность ее составления. Тем не менее, составление такой справки целесообразно и оправданно с точки зрения требований к полноте отражения в бухгалтерском учете информации о деятельности организации.

* В зависимости от того, на какой счет были отнесены излишне начисленные суммы амортизации.

Для внесения исправительных записей в бухгалтерские регистры необходимо основание — первичный учетный документ. Однако и правильная, и неправильная запись делается в учетных регистрах фактически на основании одного и того же первичного документа (или на основании одной и той же ведомости, расчета и т.п.), которым был зафиксирован факт совершения хозяйственной операции, и он уже приложен к тому учетному регистру, в котором была сделана неправильная запись. Поэтому к тем учетным регистрам, в которые вносятся исправления ранее допущенных ошибок, целесообразно приложить справку с пояснением, какая ошибка исправляется и где искать первичный учетный документ, на основании которого сделано это исправление.

Исправительные записи в бухгалтерском учете производятся одним из следующих способов:

- неправильно сделанная в предыдущем периоде бухгалтерская запись сторнируется, и производится правильная запись;
- производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета;
- делается обобщенная проводка, приводящая к такому состоянию на счетах бухгалтерского учета, какое было бы в случае первоначально правильного отражения операции (этот способ применяется, если ошибки выявлены в отчетности за прошедшие годы).

Основанием для таких действий является не только совершение хозяйственной операции, но и факт выявления неправильного отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета. Этот факт также необходимо зафиксировать документально (хотя специально никакими нормативными актами такие действия не предусмотрены).

Таким образом, бухгалтерская справка об исправительных проводках фиксирует факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и, кроме того, обосновывает необходимость исправительных записей, внесенных в учетные регистры. Указанная справка в данном случае исполняет роль первичного бухгалтерского документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах.

По мнению автора, такая справка должна соответствовать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, и содержать следующие сведения:

- наименование документа (бухгалтерская справка);
- дату составления;
- содержание операции (подробное описание неправильно отраженной операции, содержание неверно произведенной записи, обоснование причин неверного выполнения записи и способа ее исправления на счетах бухгалтерского учета, содержание исправительной записи);
- измерители операции (в денежном и при исправлении записей об операциях, связанных с движением товарно-материальных ценностей, — в натуральном выражении);
- наименование должностей лиц, ответственных за бухгалтерский учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер), и их личные подписи.

Приведем примеры составления бухгалтерской справки в различных ситуациях.

Пример 8.1.2. Неполный учет израсходованных материалов за текущий год

В апреле 2019 г. бухгалтером обнаружено, что при составлении отчетности за 1 квартал 2019 г. не были учтены документы, согласно которым в январе 2019 г. при производстве были израсходованы материалы (сахарный песок в количестве 76 кг по цене 3 руб. 20 коп. за 1 кг).

В апреле 2019 г. была составлена бухгалтерская справка следующего содержания*.

ООО «Прима»
Бухгалтерская справка № 16 от 27 апреля 2019 г.
<p>В январе 2019 г. не была учтена, отражена на счетах бухгалтерского учета и включена в себестоимость выпускаемой продукции (по дебету счета 20) лимитно-заборная карта № 002 от 15.01.2019, свидетельствующая о том, что в январе 2019 г. на производство кондитерских изделий (тортов «Птичье молоко») было израсходовано 76 кг сахарного песка по цене 3 руб. 20 коп. за 1 кг на общую сумму 243 руб. 20 коп.</p> <p>Ошибка исправлена в журнале-ордере № 10 за апрель 2019 г. записью: Дебет счета 20 Кредит счета 10 — 243,20 руб.</p> <p>Бухгалтер <i>М.И. Машкова</i></p>

* Не забудьте также пересчитать себестоимость продукции, выпущенной за истекший период.

Пример 8.1.3. *Неполный учет израсходованных материалов за прошедший год*

В апреле 2019 г. бухгалтером обнаружено, что при составлении отчетности за 1 квартал 2018 г. не были учтены документы, согласно которым в январе 2018 г. при производстве были израсходованы материалы (сахарный песок в количестве 76 кг по цене 3 руб. 20 коп. за 1 кг).

В апреле 2019 г. была составлена бухгалтерская справка следующего содержания*.

ООО «Прима»

**Бухгалтерская справка № 17
от 27 апреля 2019 г.**

В январе 2018 г. не была учтена, отражена на счетах бухгалтерского учета и включена в себестоимость выпускаемой продукции (по дебету счета 20) лимитно-заборная карта № 002 от 12.01.2018, свидетельствующая о том, что в январе 2018 г. на производство кондитерских изделий (тортов «Птичье молоко») было израсходовано 76 кг сахарного песка по цене 3 руб. 20 коп. за 1 кг на общую сумму 243 руб. 20 коп.

Ошибка исправлена в журнале-ордере № 15 за апрель 2019 г. записью:

Дебет счета 91 Кредит счета 10 — 243,20 руб.

Бухгалтер *М.И. Машкова*

Пример 8.1.4. *Ошибочное начисление амортизации в текущем году*
В апреле 2019 г. бухгалтером обнаружено, что в марте 2019 г. была ошибочно начислена амортизация по проданному в феврале 2019 г. токарному станку.

Сумма неверно начисленной амортизации составила 320 руб. и в марте 2019 г. была отражена на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 02 — 320 руб.

* Не забудьте также пересчитать себестоимость продукции, выпущенной за истекший год, и соответственно сумму налога на прибыль. Кроме того, следует доплатить необходимую сумму в бюджет и представить в налоговые органы письмо о самостоятельном исправлении допущенной ошибки и уточненный расчет по налогу.

В апреле 2019 г. была составлена бухгалтерская справка следующего содержания*.

ООО «Секунда»

**Бухгалтерская справка № 18
от 27 апреля 2019 г.**

В марте 2019 г. ошибочно начислена, отражена на счетах бухгалтерского учета и включена в себестоимость выпускаемой продукции (по дебету счета 20) амортизация по проданному в феврале 2019 г. токарному станку в сумме 320 руб.

Ошибка исправлена в журнале-ордере № 10 за апрель 2019 г. записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 02 — 320 руб. (сторно)

Бухгалтер *К.П. Пашкова*

Пример 8.1.5. *Ошибочное начисление амортизации за прошлый год*
В апреле 2019 г. бухгалтером обнаружено, что в марте 2018 г. была ошибочно начислена амортизация по проданному в феврале 2018 г. токарному станку.

Сумма неверно начисленной амортизации составила 320 руб. и в марте 2018 г. была отражена на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 02 — 320 руб.

В апреле 2019 г. была составлена бухгалтерская справка следующего содержания**.

ООО «Секунда»

**Бухгалтерская справка № 8
от 20 апреля 2019 г.**

В марте 2018 г. ошибочно начислена, отражена на счетах бухгалтерского учета и включена в себестоимость выпускаемой продукции (по дебету счета 20) амортизация по проданному в феврале 2018 г. токарному станку в сумме 320 руб.

Ошибка исправлена в журнале-ордере № 15 за апрель 2019 г. записью:

Дебет счета 02 Кредит счета 91 — 320 руб.

Бухгалтер *К.П. Пашкова*

* Не забудьте также пересчитать сумму налога на имущество и налога на прибыль за текущий год и откорректировать расчеты с бюджетом.

** Не забудьте также пересчитать сумму налога на прибыль за 2018 г. и откорректировать расчеты с бюджетом. Кроме того, следует представить в налоговые органы письмо о самостоятельном исправлении допущенных ошибок и уточненный расчет по налогу.

8.2. Как внести исправления в налоговую отчетность

В соответствии с п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации (расчете) неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога или страхового взноса, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию (расчет). Читайте об этом подробнее в разделе 7 на с. 324. При этом следует представлять полностью заполненные варианты уточненных деклараций (расчетов).

Форма упоминаемого в ст. 81 НК РФ заявления о внесении изменений в ранее поданную налоговую декларацию (расчет) действующими нормативными документами ФНС России не предусмотрена.

На наш взгляд, при подаче уточненных вариантов расчетов по налогам вполне достаточно сопроводительного письма примерно следующей формы.

В ИФНС
по Сольилицкому району Оренбургской обл.

В связи с обнаружением и исправлением ошибок в отчетности за 2018 г. представляем уточненные варианты налоговых деклараций по налогу на прибыль за 2018 г. и налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2018 г., а также копии платежных документов, подтверждающих перечисление доначисленных сумм налога в доход бюджета.

Приложение:

1. Налоговая декларация по налогу на прибыль за 2018 г. на 12 л.
2. Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2018 г. на 36 л.
3. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 57 на сумму 1560 руб. на перечисление доплаты по налогу на прибыль в доход федерального бюджета на 1 л.
4. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 58 на сумму 87 руб. на перечисление пени за несвоевременную уплату налога на прибыль в доход федерального бюджета на 1 л.
5. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 63 на сумму 480 руб. на перечисление доплаты по налогу на прибыль в доход местного бюджета на 1 л.
6. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 64 на сумму 27 руб. на перечисление пени за несвоевременную уплату налога на прибыль в доход местного бюджета на 1 л.
7. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 66 на сумму 1800 руб. на перечисление доплаты по налогу на добавленную стоимость на 1 л.
8. Копия платежного поручения от 16.04.2019 № 67 на сумму 319 руб. на перечисление пени за несвоевременную уплату налога на добавленную стоимость на 1 л.

Итого на 54 л.

Директор ООО «Альфа»

П.Т. Иванов

СЕРИИ

«1000 И ОДИН ДОГОВОР» и «ПРАВОВОЙ ПРАКТИКУМ»

Переиздан базовый том всей серии – «1000 и один договор». О нем следует сказать особо. Еще в 2002 г. специалистами под руководством Г.Ю. Касьяновой была разработана технология составления договоров, позволяющая на стадии включения в договор того или иного условия просчитывать его юридические, бухгалтерские и налоговые последствия. Простота использования и доступность изложения в форме типовых многовариантных договоров сделали эту книгу одним из самых успешных проектов. Мы предлагаем вниманию читателей обновленное издание, где учтены все произошедшие к настоящему времени изменения в бухгалтерском и налоговом учете, в комплекте с диском, на котором представлены формы документов и нормативная база. Затем серия была пополнена новыми книгами, которые были созданы на основе той же технологии и дают информацию о видах соответствующих договоров, особенностях составления смешанных и нетипичных договоров, а также их отражении в бухгалтерском и налоговом учете.

В рамках близкой по тематике серии «ПРАВОВОЙ ПРАКТИКУМ» вышли в свет книги «Общества с ограниченной ответственностью», «Гражданский кодекс Российской Федерации» и др. Эти и другие наши книги можно приобрести также через Internet: www.aback.ru



1000 И ОДИН ДОГОВОР

Технология составления, бухгалтерский учет, налогообложение, примеры 496 с.
400 руб.

ПОСРЕДНИЧЕСТВО: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет

Комиссия, субкомиссия, поручение, агентирование, коммерческое представительство
Договоры, учет и налогообложение, отраслевые особенности (готовится переиздание)

КУПЛЯ-ПРОДАЖА И ПОСТАВКА: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет (готовится переиздание)

Договоры типичные и нетипичные. Цены и формы расчетов и т.д.

КОМИССИОННАЯ ТОРГОВЛЯ: СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ (готовится переиздание)

Правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение
Документальное оформление. Особенности продажи отдельных товаров

УГОЛОВНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 320 с.
280,0 руб.

УГОЛОВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 352 с.
280,0 руб.

УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 144 с.
230,0 руб.

ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 752 с.
400,0 руб.

ГРАЖДАНСКИЙ ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 240 с.
250,0 руб.

АРБИТРАЖНЫЙ ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 336 с.
280,0 руб.

ТАМОЖЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Закон о таможенном регулировании в РФ с комментарием 448 с.
300,0 руб.

ТАМОЖЕННЫЙ КОДЕКС ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

Дан комментарий к новому порядку таможенного регулирования 608 с.
300,0 руб.

АКЦИОНЕРНЫЕ ОБЩЕСТВА

Новая редакция Закона об АО. Акционерное соглашение 208 с.

Новые правила формирования исполнительных органов АО 230,0 руб.

ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

Новая редакция Закона об ООО. Изменения, которые должны быть внесены в устав

Новый порядок регистрации ООО. Типовые формы учредительных документов 224 с.

Новые правила изменения уставного капитала и продажи долей 270,0 руб.

КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОБ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 704 с.
370,0 руб.

КОДЕКС АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДОПРОИЗВОДСТВА

Выделены все последние изменения, дан краткий комментарий 256 с.
220,0 руб.

Стоимость изданий указана с учетом почтовой пересылки

9

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

За нарушение ряда требований действующего законодательства наказание может грозить не только организации, но и ее должностным лицам. При этом данные санкции действуют параллельно, и привлечение к ответственности организации в соответствии с НК РФ не исключает одновременное наказание ее должностного лица в административном порядке в соответствии с КоАП РФ.

Назначение административного наказания не освобождает лицо от исполнения обязанности, за неисполнение которой административное наказание было назначено (п. 4 ст. 4.1 КоАП РФ). Поэтому просто отделаться штрафом (если он кажется невысоким) не удастся. Вы все равно будете обязаны выполнить требования закона (сдать отчетность, восстановить учет, предоставить необходимые документы в контролирующие органы и т.п.). Более того, повторное невыполнение установленных законом требований может привести к ужесточению этого наказания.

Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (ст. 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Согласно абз. 2 п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В силу указанной нормы обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

Согласно п. 1 ст. 119 НК РФ **непредставление в установленный НК РФ срок** расчета по страховым взносам в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установлен-

ный законодательством о налогах и сборах срок суммы страховых взносов, подлежащей уплате (доплате) на основании этого расчета по страховым взносам, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

Непредставление расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в территориальный орган ФСС РФ в установленный срок, влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы страховых взносов, начисленной к уплате за последние 3 месяца отчетного (расчетного) периода, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. (п. 1 ст. 26.30 Закона № 125-ФЗ).

Отказ в представлении или непредставление в установленный срок страхователем в территориальный орган ФСС РФ документов (их копий, заверенных в установленном порядке), необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) страховых взносов, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ (ст. 26.31 Закона № 125-ФЗ).

Несоблюдение порядка представления расчета в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ или Законом № 125-ФЗ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. (ст. 119.1 НК РФ, п. 2 ст. 26.30 Закона № 125-ФЗ).

Кроме того, организация может быть подвергнута штрафу за грубое нарушение правил учета доходов и расходов* и базы для исчисления страховых взносов, установленному ст. 120 НК РФ:

- в размере от 10 до 30 тыс. руб., если такие нарушения не привели к занижению базы для уплаты страховых взносов;
- в размере 20% от суммы неуплаченных страховых взносов, но не менее 40 тыс. руб., если такие нарушения привели к недоплате страховых взносов.

За грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть наказаны и должностные лица организации (руководитель, главный бухгалтер, а в некоторых случаях и просто бухгалтер). Согласно ст. 15.11 КоАП РФ грубое

* Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов в этом случае понимается отсутствие первичных документов, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (2 раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

нарушение* требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 тыс. руб. А повторное совершение такого правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 тыс. руб. или дисквалификацию на срок от 1 года до 2 лет. Однако согласно ч. 2 ст. 15.11 КоАП РФ должностные лица освобождаются от указанной выше административной ответственности в следующих случаях:

— представление уточненного расчета и уплата на основании такого расчета неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных ст. 81 НК РФ;

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

Предлагаем вниманию читателей таблицу штрафных санкций и других мер ответственности за нарушение правил ведения учета и представления бухгалтерской и налоговой отчетности (см. с. 499–504).

Предусмотренный ст. 119 НК РФ штраф не может быть взыскан в случае несвоевременного представления налогоплательщиком расчета авансовых платежей по налогу.

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Поэтому, если положения соответствующей главы НК РФ разграничивают налоговую декларацию и ежемесячные или ежеквартальные

* В этом случае под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

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

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

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

— ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;

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

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

расчеты авансовых платежей по этому налогу, несвоевременное представление последних не может повлечь применение ответственности, предусмотренной статьей 119 НК РФ в отношении налоговой декларации.

В случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ.

В силу п. 1 ст. 122 НК РФ штраф подлежит взысканию с налогоплательщика в случае неуплаты или неполной уплаты им сумм налога.

В соответствии с положениями ст. 52 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот.

Согласно п. 1 ст. 55 НК РФ налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых вносятся авансовые платежи.

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

В процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности.

Поскольку в ст. 122 НК РФ прямо указывается на наступление ответственности в случае «неуплаты или неполной уплаты сумм налога», данная ответственность не может быть применена к случаям неуплаты авансовых платежей (*п. 16 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71*).

Санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).

Согласно п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

В силу п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ или иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Ответственность за нарушение правил ведения учета и представления отчетности либо иных сведений в налоговые органы

Вид нарушения	Ответственность юридических лиц		Ответственность должностных лиц	
	форма ответственности	основание	форма ответственности	основание
1 Непредставление налоговой декларации или расчета по страховым взносам в установленный срок	2 взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной в установленный законном порядке суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для их представления, но: не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.	3 ст. 119 НК РФ	4 — предупреждение или — наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб.	5 ст. 15.5 КоАП РФ
Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	взыскание штрафа в размере 1000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	п. 1 ст. 119 НК РФ		
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ	взыскание штрафа в размере 200 руб.	ст. 119.1 НК РФ		
Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 40 000 руб.	п. 1 ст. 119.2 НК РФ		
Умышленное представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 80 000 руб.	п. 2 ст. 119.2 НК РФ		
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ*	взыскание штрафа в размере 10 000 руб.*	п. 1 ст. 120 НК РФ*		
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения если оно совершено в течение более одного налогового периода*	взыскание штрафа в размере 30 000 руб.*	п. 2 ст. 120 НК РФ*		

Таблица 9.1. Продолжение

1	2	3	4	5
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения если оно повлекло занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)*	взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 руб.*	п. 3 ст. 120 НК РФ*		
Грубое нарушение** требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности			наложение административного штрафа*** на должностных лиц в размере от 5000 до 10 000 руб.	ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ
Повторное грубое нарушение** требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности			наложение административного штрафа*** на должностных лиц в размере от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификацию*** на срок от 1 года до 2 лет	ч. 2 ст. 15.11 КоАП РФ
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и ст. 129.5 НК РФ*	взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)*	п. 1 ст. 122 НК РФ*		
Совершенные умышленно неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и ст. 129.5 НК РФ	взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)	п. 3 ст. 122 НК РФ		
Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога	п. 1 ст. 122.1 НК РФ		
Умышленное сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога	п. 2 ст. 122.1 НК РФ		

Таблица 9.1. Продолжение

1	2	3	4	5
Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению	ст. 123 НК РФ		
Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога	взыскание штрафа в размере 30 000 руб.	ст. 125 НК РФ		
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6 и 129.9–129.11 НК РФ, а также п. 1.1 и п. 1.2 ст. 126 НК РФ	взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ	п. 1 ст. 126 НК РФ		
Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 100 000 руб.	п. 1.1 ст. 126 НК РФ		
Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	п. 1.2 ст. 126 НК РФ		
Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. 126.1 и ст. 135.1 НК РФ	взыскание штрафа в размере 10 000 руб. (штраф с физического лица, в т.ч. работника организации при этом составит 1000 руб.)	п. 2 ст. 126 НК РФ		
Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения*****	п. 1 ст. 126.1 НК РФ		

1	2	3	4	5
Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ			наложение административного штрафа на должностных лиц – от 300 до 500 руб.	ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ
Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде			наложение административного штрафа в размере от 500 до 1000 руб.	ч. 2 ст. 15.6 НК РФ
Однократное в течение календарного года неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в т.ч. непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ (см. с. 501)	взыскание штрафа в размере 5000 руб.	п. 1 ст. 129.1 НК РФ		
Совершенное повторно в течение календарного года неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ	взыскание штрафа в размере 20 000 руб.	п. 2 ст. 129.1 НК РФ		
Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ	взыскание штрафа***** в размере 100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоеременно представила) сведения, предусмотренные п. 3.2 ст. 23 НК РФ	п. 2.1 ст. 129.1 НК РФ		

Таблица 9.1. Окончание

1	2	3	4	5
Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми*****	взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.	п. 1 ст. 129.3 НК РФ		
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 5000 руб.	ст. 129.4 НК РФ		
Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком – физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании	взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками – физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками – организациями, но не менее 100 000 руб.	ст. 129.5 НК РФ		
Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 100 000 руб. по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	п. 1 ст. 129.6 НК РФ		
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представлении уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	взыскание штрафа в размере 50 000 руб. в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	п. 2 ст. 129.6 НК РФ		

Содержание

К ЧИТАТЕЛЯМ	3
1. ПРОСТО О СЛОЖНОМ, или ВЗАИМОУВЯЗКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ	5
Взаимосвязка показателей бухгалтерского баланса	8
2. ПРАВИЛА СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	11
2.1. Общие правила составления и представления отчетности	12
Адреса представления бухгалтерской (финансовой) отчетности	13
Сроки представления отчетности	15
Подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности	15
Утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности	16
Опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности	16
Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность	17
Пересмотр бухгалтерской отчетности	18
2.2. Новый порядок представления годовой бухгалтерской отчетности организаций	19
Бухгалтерская отчетность религиозных организаций	21
Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности	21
Установлен специальный порядок представления бухгалтерской отчетности для отдельных организаций	22
Составление бухгалтерской отчетности организации	23
Уточнен порядок признания бухгалтерской отчетности составленной	24
2.3. Упрощенные формы учета и отчетности	24
Упрощенная система бухгалтерской отчетности для малых предприятий	25
Ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности организациями, применяющими специальные налоговые режимы	28
2.4. Особенности формирования бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями	30
Применение НКО упрощенных способов учета и отчетности	33
2.5. Требования к бухгалтерской отчетности	34
2.6. Понятие ответственности	36
Существование информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности	36
Определение ответственности ошибки	36

* В соответствии с определением Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 № 6-О положения п. 1 и п. 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий. Под **грубым нарушением** правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в данном случае понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений (п. 3 ст. 120 НК РФ).

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

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10% вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10%;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

*** При этом должностные лица освобождаются от административной ответственности в следующих случаях:

- представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных ст. 81 НК РФ;
- исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

**** При этом налоговый агент освобождается от ответственности, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений (п. 2 ст. 126.1 НК РФ).

***** При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников.

***** Налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной данной статьей, при условии представления им федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 НК РФ, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения (п. 2 ст. 129.3 НК РФ).

2.7. Состав бухгалтерской отчетности	37
Аудиторское заключение	38
2.8. Формирование отчетности при реорганизации	43
<i>Пример 2.8.1. Отражение амортизации имущества в передаточном акте и вступительной отчетности организации</i>	<i>45</i>
Способ начисления амортизации может быть изменен	45
Отчетный год для преобразованной организации	47
Что отражается в бухгалтерской отчетности при реорганизации	48
Составление бухгалтерской отчетности организации, реорганизованной в форме присоединения	51
3. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	53
Основные требования к формам бухгалтерской отчетности	54
Основные реквизиты, указываемые в формах отчетности	55
3.1. Порядок заполнения форм бухгалтерской отчетности	56
3.2. Бухгалтерский баланс	57
Отражение в бухгалтерском балансе данных о материально-производственных запасах	57
Оценка в бухгалтерском балансе готовой продукции	57
О распытии в бухгалтерском балансе данных о расходах будущих периодов, различных по характеру	58
Отражение в бухгалтерском балансе данных в связи с признанием выручки способом «по мере готовности»	59
Признание процентов по кредитам и займам	59
Раскрытие информации о предоставленных займах, квалифицируемых как денежные эквиваленты	60
Учет затрат на восстановление основных средств	60
Коорректировка оценки финансовых вложений	60
Раскрытие информации об инвестициях в уставные капиталы других организаций	61
Раскрытие информации о полученных инвестициях в связи с увеличением уставного капитала хозяйственного общества	61
Отражение средств на счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций	62
Особенности для некоммерческих организаций	62
3.3. Отчет о финансовых результатах	81
Признание скидок при отражении доходов и расходов	82
Оценка задолженности по коммерческим кредитам	82
Определение степени завершенности работ, услуг, продукции с длительным циклом изготовления	83
Особенности формирования показателей отчета о финансовых результатах некоммерческой организацией	84

3.4. Отчет об изменениях капитала	94
Раздел 1. Движение капитала	94
Раздел 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок	95
Раздел 3. Чистые активы	96
Порядок заполнения отдельных строк раздела «Движение капитала» в отчете об изменении капитала»	97
3.5. Отчет о движении денежных средств	104
Отражение акционерным обществом информации о вкладах в его имущество	110
Признание доходов (расходов) от продажи иностранной валюты ...	110
Отражение страховых взносов в отчете о движении денежных средств	110
Раскрытие информации о движении денежных средств в отчетности некоммерческой организации	111
3.6. Отчет о целевом использовании средств	116

4. ИНФОРМАЦИЯ, СОПУТСТВУЮЩАЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	123
4.1. Общая (вводная часть)	126
4.2. Информация об изменениях учетной политики организации	127
4.3. Оценка финансового состояния	128
4.4. Информация о доходах и расходах	129
Особенности раскрытия информации о доходах и расходах НКО ...	130
Раскрытие в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава	131
4.5. Информация об основных средствах	134
4.6. Информация об инновациях и модернизации производства	135
Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и нематериальные активы	136
Финансирование инноваций и модернизации производства	140
Прочая информация об инновациях и модернизации производства	141
4.7. Информация о материально-производственных запасах	142
4.8. Информация, связанная с признанными в бухгалтерском учете активами	143
4.9. Информация, связанная с признанными в бухгалтерском учете обязательствами	144
Информация об условных обязательствах организации	144

4.10. Информация о рисках хозяйственной деятельности организации	145
Общие требования к раскрытию информации о рисках	145
Раскрытие информации о финансовых рисках	146
Раскрытие информации о других видах рисков	148
Дополнительные показатели и пояснения	148
4.11. Информация о финансовых вложениях	149
Информация о структуре финансовых вложений организации	150
Информация о последующей оценке финансовых вложений организации	151
Информация о выбывших финансовых вложениях организации ...	152
Информация о производных финансовых инструментах	153
4.12. Информация об экологической деятельности организации	154
Капитальные вложения	154
Текущие расходы	156
Оценочные обязательства	157
Финансирование экологической деятельности	158
Прочая информация об экологической деятельности	160
4.13. Информация о забалансовых статьях	160
Информация об условных обязательствах организации	161
Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами	161
Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами	162
Информация об износе основных средств, которые не амортизируются	163
4.14. Особенности составления сопутствующей информации к бухгалтерской отчетности акционерными обществами	165
4.15. Особенности отражения концессионером в отчетности операций по концессионному соглашению	167
4.16. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме	168
Порядок составления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме, предложенный Минфином России, и их взаимосвязка с другими формами отчетности	169

5. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ СТАНДАРТОВ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ОТЧЕТНОСТИ	205
5.1. Чистые активы	205
<i>Пример 5.1.1. Расчет чистых активов</i>	<i>208</i>

5.2. События после отчетной даты	213
5.2.1. Какие события являются существенными и что тогда делать	213
5.2.2. Когда имеют место события после отчетной даты	214
5.2.3. Как отразить в бухгалтерской отчетности существенные события, произошедшие после отчетной даты	216
<i>Пример 5.2.3.1.</i> Получение новых документов, когда бухгалтерская отчетность еще не была утверждена	217
<i>Пример 5.2.3.2.</i> Реализация товара, переоценка которого была произведена в предыдущем отчетном периоде	218
<i>Пример 5.2.3.3.</i> Приобретение в предыдущем отчетном периоде акций, рыночная цена которых впоследствии значительно уменьшилась	222
5.3. Оценочные обязательства, условные активы и обязательства	223
Что такое оценочные обязательства и когда они возникают	223
Раскрытие информации о выданных независимых гарантиях	226
Признание расходов на выплату работникам организации премии по итогам работы за год	226
Оценочные обязательства, возникающие в результате предстоящей реструктуризации	227
Отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций	227
Условные активы и обязательства	228
Размер оценочного обязательства	228
Приведенная стоимость или дисконтирование	230
Списание оценочного обязательства	230
Отражение оценочных обязательств в учете	231
Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	233
5.4. Информация по сегментам	234
Что может быть признано отдельным сегментом	234
Необходимые условия для выделения сегментов	235
Порядок выделения сегментов	237
Отчетные сегменты	239
Раскрытие информации по отчетным сегментам	240
5.5. Учет операций со связанными сторонами	244
5.5.1. Понятие «связанная сторона» в бухгалтерском учете	244
5.5.2. Сведения о каких связанных сторонах должны содержаться в бухгалтерской отчетности	244
5.5.3. Какая информация о связанных сторонах должна быть представлена в отчетности	245
Раскрытие информации о бенефициарных владельцах	250

5.6. Информация по прекращаемой деятельности	252
Создание резерва в связи с прекращением деятельности	253
<i>Пример 5.6.1.</i> Создание и использование резерва по прекращаемой деятельности	254
Раскрытие информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерском учете	257
5.7. ПБУ 18/02 и отчетность (бухгалтерская и налоговая)	259
Что реально следует делать	264
Группировка доходов и расходов с целью выявления постоянных и временных разни в соответствии с требованиями ПБУ 18/02	266
<i>Пример 5.7.1.</i> Расчет текущего налога на прибыль в 2018–2019 гг.	274
<i>Пример 5.7.2.</i> Расчет текущего налога на прибыль с 01.01.2020	278
ПБУ 18/02 и МСФО	280
6. ВЫЯВЛЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ФОРМИРОВАНИЕ БАЛАНСА	281
6.1. Алгоритм составления отчетности	281
<i>Пример 6.1.1.</i> Составление бухгалтерской и налоговой отчетности	287
6.2. Реформация баланса	314
<i>Пример 6.2.1.</i> Реформация баланса организации	316
7. НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	319
7.1. Правила представления деклараций (расчетов)	321
7.2. Внесение изменений в налоговую декларацию (расчет)	324
7.3. Внесение изменений в налоговый расчет налоговым агентом ...	326
7.4. Камеральная проверка налоговой отчетности	327
Сроки проведения проверок	336
7.5. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет налога на прибыль	338
Представление отчетности и перечисление платежей по налогу на прибыль организаций	343
<i>Пример 7.5.1.</i> Исчисление размера квартального авансового платежа по налогу на прибыль организаций	348
<i>Пример 7.5.2.</i> Исчисление размера ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль организаций	348
Порядок составления налоговой декларации по налогу на прибыль	353
<i>Пример 7.5.3.</i> Отражение дробных показателей в Декларации по налогу на прибыль	355
<i>Пример 7.5.4.</i> Составление Декларации по налогу на прибыль	363

7.6. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет НДС	372
Представление налоговых деклараций по НДС в бумажной и электронной форме	372
Порядок составления налоговой декларации по НДС	374
<i>Пример 7.6.1. Составление Декларации по НДС.....</i>	<i>385</i>
7.7. Порядок сдачи отчетности и сроки уплаты в бюджет налога на имущество	405
Особенности заполнения форм отчетности по налогу на имущество участниками простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора инвестиционного товарищества	407
7.8. Порядок сдачи отчетности по НДФЛ	409
7.8.1. Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, по форме № 6-НДФЛ	411
<i>Пример 7.8.1.1. Составление Расчета по форме № 6-НДФЛ</i>	<i>416</i>
7.8.2. Справка о доходах физического лица (форма № 2-НДФЛ)	423
<i>Пример 7.8.2.1. Составление справки о доходах</i>	<i>425</i>
7.9. Отчетность по страховым взносам	432
7.9.1. Отчетность, представляемая в налоговую инспекцию	432
<i>Пример 7.9.1.1. Составление ежеквартальной отчетности в ИФНС</i>	<i>436</i>
7.9.2. Отчетность, представляемая в Фонд социального страхования	459
<i>Пример 7.9.2.1. Составление ежеквартальной отчетности в территориальное отделение ФСС РФ</i>	<i>461</i>
7.9.3. Отчетность, представляемая в Пенсионный фонд РФ	467
7.9.3.1. Ежемесячная отчетность	467
7.9.3.2. Ежегодная отчетность	469
Заполнение формы СЗВ-СТАЖ	470
Заполнение формы ОДВ-1	474
7.9.4. Особенности представления отчетности по страховым взносам в отдельных случаях, предусмотренных законодательством	477
7.9.5. Внесение изменений в расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам	477
7.9.5.1. Наличие в отчете недостоверных сведений и/или ошибок, не приводящих к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов	478
7.9.5.2. Отсутствие или неполнота отражения сведений и/или наличие ошибок в отчете, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы страховых взносов	478

8. КАК ВНЕСТИ ИСПРАВЛЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТЬ	481
8.1. Как внести исправления в бухгалтерскую отчетность	484
<i>Пример 8.1.1.</i> Исправление ошибки	487
Бухгалтерская справка	488
<i>Пример 8.1.2.</i> Неполный учет израсходованных материалов за текущий год	490
<i>Пример 8.1.3.</i> Неполный учет израсходованных материалов за прошедший год	491
<i>Пример 8.1.4.</i> Ошибочное начисление амортизации в текущем году	491
<i>Пример 8.1.5.</i> Ошибочное начисление амортизации за прошлый год	492
8.2. Как внести исправления в налоговую отчетность	493
9. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ	495

Реквизиты для приобретения книг под редакцией Г.Ю. Касьяновой:
ООО «АБАК», ИНН 7727264376, КПП 772701001,
р/с 40702810000510000619 в филиале «Центральный» Банка ВТБ в г. Москве,
к/с 30101810145250000411, БИК 044525411.

Не забудьте указать ваш полный адрес в платежном поручении!



Книги Г.Ю. Касьяновой можно приобрести в магазинах:

МОСКВЫ

www.aback.ru

и др. городов

- издательство и интернет-магазин «АБАК»
ул. 3-я Парковая, д. 14, кор. 1. Тел.: (499) 785-96-56
- интернет-магазин «Читай-город» www.chitai-gorod.ru
254 магазина в 100 городах России Тел.: 8 (800) 444-84-44

САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

- магазин «Профи»
пр-т Обуховской обороны, д. 105. Тел.: (812) 365-41-38

СИМФЕРОПОЛЯ

- магазин «Книги»
ул. Пушкина, д. 8. Тел.: +7 (978) 738-22-74

РОСТОВА-НА-ДОНУ

www.maksidon.ru

- ГК «Максидон»
ул. Юфимцева, д. 17. Тел.: (863) 333-02-80, 291-31-13

ТЮМЕНИ

- магазин «Методика»
ул. Республики, д. 92. Тел.: (3452) 40-18-27

ОРЕНБУРГА

www.foliant-orenburg.ru

- магазин «Фолиант»
ул. Советская, д. 24. Тел.: (3532) 77-77
- ТРЦ «Север»
пр-т Дзержинского, д. 23/1. Тел.

ИЖЕВСКА

- магазин «Бизнес-книга» www
ул. Удмуртская, д. 255. Тел.: (343)

КАЛУГИ

- магазин «Кругозор»
ул. Ленина, д. 68. Тел.: (4842) 57-60-60

**Розничная продажа по оптовым ценам издательства: г. Москва, ул. 3-я Парковая, д. 14, к. 1 (м. Измайловская). Тел.: (499) 785-96-54
E-mail: sale@aback.ru Интернет-магазин: WWW.ABACK.RU**