



№ 93 дата 29.12.2009

ПРИКАЗ

Об утверждении учетной политики
для целей бухгалтерского и
налогового учета

В целях ведения бухгалтерского и налогового учета открытого акционерного общества «Мечел» в соответствии с требованиями действующего в РФ законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению с 01.01.2010 года

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить учетную политику для целей бухгалтерского учета на 2010 год (Приложение №1)
2. Утвердить учетную политику для целей налогового учета на 2010 год (Приложение № 2)
3. Считать утратившим силу Приказ № 63 от 26.12.08 г.

Генеральный директор

И.В. Зюзин

ОАО «Мечел»

Учетная политика
для целей бухгалтерского учета на 2010 год.

Общие положения

Бухгалтерский учет Предприятием ведется в соответствии с нормативными документами, определяющими методологические основы, а также порядок организации и ведения бухгалтерского учета:

- Федеральным Законом от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
- «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н,
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н,
- Действующими Положениями по бухгалтерскому учету.

Номер Положения по бухгалтерскому учету	Наименование	Утверждено Приказом Минфина РФ
ПБУ 1/2008	«Учетная политика организации»	от 06.10.2008 г. № 106н
ПБУ 2/2008	«Учет договоров строительного подряда»	от 24.10.2008 г. № 116н
ПБУ 3/2006	«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	от 27.11.2006 г. №154н
ПБУ 4/99	«Бухгалтерская отчетность организации»	от 06.07.1999 г. № 43н
ПБУ 5/01	«Учет материально-производственных запасов»	от 09.06.2001г. № 44н
ПБУ 6/01	«Учет основных средств»	от 30.03.2001г. № 26н
ПБУ 7/98	«События после отчетной даты»	от 25.11.1998 г. № 56н
ПБУ 8/01	«Условные факты хозяйственной деятельности»	от 28.11.2001 г. № 96н
ПБУ 9/99	«Доходы организации»	от 06.05.1999 г. № 32н
ПБУ 10/99	«Расходы организации»	от 06.05.1999 г. № 33н
ПБУ 11/2008	«Информация о связанных сторонах»	от 29.04.2008 г. № 48н
ПБУ 12/2000	«Информация по сегментам»	от 27.01.2000 г. № 11н
ПБУ 13/2000	«Учет государственной помощи»	от 16.10.2000 г. № 92н
ПБУ 14/2007	«Учет нематериальных активов»	от 27.12.2007 г. № 153н
ПБУ 15/2008	«Учет расходов по займам и кредитам»	от 06.10.2008 г. № 107н
ПБУ 16/02	«Информация по прекращаемой деятельности»	от 02.07.2002 г. № 66н
ПБУ 17/02	«Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	от 19.11.2002 г. № 115н
ПБУ 18/02	«Учет расчетов по налогу на прибыль»	от 19.11.2002 г. № 114н
ПБУ 19/02	«Учет финансовых вложений»	от 10.12.2002 г. № 126н
ПБУ 20/03	«Информация об участии в совместной деятельности»	от 24.11.2003 г. № 105н
ПБУ 21/2008	«Изменения оценочных значений»	от 06.10.2008 г. № 106н

Номер Положения по бухгалтерскому учету	Наименование	Утверждено Приказом Минфина РФ
---	--------------	--------------------------------

- Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.2003г. № 67н,
- Другими нормативными документами и методическими указаниями и материалами по вопросам бухгалтерского учета с учетом последующих изменений и дополнений к ним.

Данная учетная политика сформирована на базе следующих **допущений**:

1. **Имущественной обособленности** - активы и обязательства Общества существуют обособленно от активов и обязательств собственников и активов и обязательств других организаций,
2. **Непрерывной деятельности** - Общество будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке,
3. **Последовательности применения учетной политики** - принятая Обществом учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому,
4. **Временной определенности фактов хозяйственной деятельности** - факты хозяйственной деятельности Общества относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в аналитическом и синтетическом учете и **обеспечивает**:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (**требование полноты**),
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (**требование своевременности**),
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (**требование осмотрительности**),
- отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (**требование приоритета содержания перед формой**),
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (**требование непротиворечивости**),
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины (**требование рациональности**).

Задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности Общества и его имущественном положении,
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов,
- своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

2. Организация бухгалтерского учета

2.1. Общие вопросы

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в Обществе, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель Предприятия.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией, как самостоятельным структурным подразделением, возглавляемой главным бухгалтером.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю Общества и несет персональную ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Главный бухгалтер Общества обеспечивает контроль и отражение на счетах всех хозяйственных операций, представление оперативной и результативной информации в установленные сроки.

Главный бухгалтер Общества не имеет право принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

Принятая Обществом учетная политика применяется последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, разработки Обществом новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий его деятельности.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала отчетного года.

Бухгалтерский учет имущества, обязательства и хозяйственных операций ведется в рублях и копейках.

2.2. Рабочий план счетов бухгалтерского учета

Обществом на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению разработан и применяется рабочий план счетов бухгалтерского учета (Приложение № 1 к Учетной политике).

2.3. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций

Все хозяйственные операции, проводимые Обществом, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы могут приниматься к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Общество также может самостоятельно разработать и утвердить формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности с указанием обязательных реквизитов:

- а) наименования документа;
- б) даты составления документа;
- в) наименования организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержания хозяйственной операции;
- д) измерителя хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильности ее оформления;
- ж) личных подписей указанных лиц.

Формы первичных документов, разработанных Обществом самостоятельно, с указанием обязательных и дополнительных реквизитов указываются в Приложении № 2.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель Общества по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем Общества и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным Обществом графиком документооборота.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае Общество обязано изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Первичные учетные документы, составленные на иностранных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

2.4. Регистры бухгалтерского учета

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета, с использованием средств автоматизации.

Хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Формы регистров бухгалтерского учета подлежат утверждению в учетной политике Общества и указываются в Приложении к Учетной политике каждого Общества.

При хранении регистров бухгалтерского учета обеспечивается их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность.

2.5. Правила и порядок документооборота

Порядок документооборота в Обществе регламентируется Графиком документооборота, который является приложением к учетной политике и содержит:

- порядок создания первичных документов;
- порядок проверки первичных документов;

- порядок и сроки их передачи для отражения в бухгалтерском учете;
- порядок передачи документов в архив

Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за обеспечение сохранности в период работы с ними и своевременную передачу их в архив несет главный бухгалтер.

2.6. Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность

В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

В случаях выявления Обществом в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

2.7. Порядок признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений оценочных значений

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в Обществе, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является:

- величина резерва по сомнительным долгам;
- величина резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов;
- величина других оценочных резервов;
- сроки полезного использования основных средств;
- сроки полезного использования нематериальных активов и иных амортизируемых активов;
- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения, за исключением изменения, непосредственно влияющего на величину капитала организации, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;
- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности Общество должно раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

2.8. Инвентаризация

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности инвентаризации подлежат все виды обязательств и все имущество Компании, независимо от места нахождения.

Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств указан в Приложении № 4 к настоящей учетной политике.

3. Состав, формы и особенности составления бухгалтерской отчетности

Предприятие формирует внешнюю и внутреннюю бухгалтерскую отчетность.

Внешняя бухгалтерская отчетность включает в себя:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) приложения к бухгалтерскому балансу;
- 4) аудиторское заключение, сформированное независимой сторонней аудиторской организацией и подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности;
- 5) пояснительная записка.

Формы документов внешней бухгалтерской отчетности приведены в Приложении №3 к учетной политике.

Годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков Общества рассматривается и утверждается Общим собранием участников (Общим собранием акционеров).

Бухгалтерская отчетность Общества представляется в адрес и сроки в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Состав внутренней отчетности, ее формы, периодичность и сроки составления и предоставления, а также перечень лиц, ответственных за составление внутренней отчетности и потенциальных пользователей утверждается внутренними регламентирующими документами Общества.

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 настоящей Учетной политики Обществом 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 Общество включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящей Учетной политики не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении Общества, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то Общество в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

При формировании бухгалтерской отчетности Обществом должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность Общества должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Общество должно при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. Обществом должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения.

Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их **существенности** и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения Общества или финансовых результатов его деятельности.

Существенность означает, что не раскрытие в бухгалтерской отчетности существенного показателя об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а так же составляющих капитала может повлиять на экономические решения, принимаемые заинтересованным пользователем на основе отчетной информации. Общество признает существенной сумму по определенной статье отчетности, отношение которой к общему итогу соответствующих данных (группы соответствующих статей)¹ за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в части доходов и расходов, не имеющих самостоятельного значения

Прочие расходы показываются в отчете о прибылях и убытках свернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;
- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности по отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства показываются в бухгалтерской отчетности развернуто в т.ч. и для предприятий, в которых выполняется требование:

- а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Порядок отражения в бухгалтерской отчетности расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды

Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды представляют собой страховые взносы в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с

¹ Например, группа статей «Заласы», в которую входят статьи «Сырье», «Затраты в незавершенном производстве», «Готовая продукция», «Товары для перепродажи» и «Расходы будущих периодов».

материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование.

Для отражения страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Общество применяет счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В бухгалтерском балансе Общество по строке «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражает кредитовый остаток по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

4. Учетная политика для целей бухгалтерского учета

4.1. Учет капитальных вложений

4.1.1. Общие положения

ст.1 Федерального Закона от 25.02.1999г. №39-ФЗ

Письмо Минфина РФ от 30.12.1993г. №160

Под капитальными вложениями понимают затраты на создание, увеличение, приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Капитальные вложения в основные средства связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, модернизации, расширения и технического перевооружения (далее – строительство), монтажа основных средств;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- изготовлении оснастки и нестандартного оборудования собственными силами.

Учет капитальных вложений ведется по фактическим расходам в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.) входящим в него.

Бухгалтерский учет капитальных вложений ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на соответствующих субсчетах.

Порядок организации бухгалтерского учета капитальных вложений зависит от того каким субъектом инвестиционной деятельности является Общество, а именно:

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений являются:

- инвесторы;
- заказчики;
- подрядчики;
- пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории РФ с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством РФ. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности (далее - иностранные инвесторы).

Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с

Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с федеральным законом.

Пользователи объектов капитальных вложений – физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними.

4.1.2. Учет затрат по строительству объектов у инвесторов/заказчиков

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость вводимых в эксплуатацию основных средств.

На субсчете «Строительство и монтаж объектов основных средств» счета 08 учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования, другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется ли это строительство подрядным или хозяйственным способом).

При строительстве, осуществляемом собственным строительным подразделением, которое осуществляет строительство и ремонт основных фондов, затраты учитываются следующим образом:

- прямые затраты на строительство относятся к объектам незавершенного строительства на основании первичных документов; прямые затраты на ремонт объектов основных средств относятся к текущим расходам по статье затрат «Услуги по ремонту основных средств»;
- расходы вспомогательных производств, связанных с обслуживанием строительных подразделений Общества, относятся на увеличение капитальных вложений;
- расходы профильных подразделений Общества, участвующих в организации строительных работ (например, отдел капитального строительства и ремонта (ОКС)), в процессе закупки основных средств и оборудования к установке (например, отдел материально-технического обеспечения (МТО)) в части, относящейся к объектам капитального строительства, относятся на увеличение их стоимости.

До окончания работ по строительству объектов основных средств затраты по их возведению (подрядным или хозяйственным способом), учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08.3 «Строительство объектов основных средств», составляют незавершенное строительство.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет организуется по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- ПИР и геолого-разведывательные работы;
- проектные работы;
- на прочие капитальные затраты.

Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств (Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») или в состав доходных вложений (Д-т 03 «Доходные вложения в материальные ценности» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») в зависимости от дальнейшего использования данного объекта.

Объекты основных средств принимаются к учету по фактической стоимости, сформированной на дату ввода их в эксплуатацию, без включения в стоимость этих объектов затрат (премии за ввод построенных объектов основных средств в эксплуатацию), фактическая величина которых будет определена в отчетных периодах, следующих за периодом ввода объектов в эксплуатацию. Премия за ввод относится на расходы текущего периода.

В случае продажи, безвозмездной передачи или другом выбытии объектов незавершенного строительства до окончания строительных работ, сумма расходов, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Имущество, не принадлежащее Обществу, находящееся в пользовании или распоряжении с целью использования при строительстве объектов основных средств (согласно условиям договора) до момента перехода права собственности отражается в учете Общества на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке по договору или по согласованной с их собственником цене.

Дополнительные затраты, связанные с доставкой имущества, право собственности на которое перейдет к Обществу после оплаты или после выполнения прочих условий, оговоренных договором поставки, аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и учитываются при формировании первоначальной стоимости строящегося объекта основных средств.

Признание финансового результата

п. 18, 19 ПБУ 2/2008

Независимо от предусмотренного договором порядка определения цены, подлежащих выполнению работ, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:

- уверенность, что Общество получит экономические выгоды, связанные с договором;
- возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору.

В случае, когда договор строительного подряда предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы (конструкции, вида работ и др.), в дополнение к указанным выше необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Указанные правила применяются также в случае, когда договор предусматривает смешанный порядок определения цены подлежащих выполнению работ (например, как в договоре, предусматривающем возмещение заказчиком всех расходов, понесенных организацией в связи с выполнением предусмотренных договором работ, а также уплату процента от этих расходов, одновременно с согласованной максимальной ценой подлежащей выполнению работы).

Признание выручки и расходов по договорам строительного подряда способом «по мере готовности»:

п. 17-22, 25, 26 ПБУ 2/2008

Указанный способ применяется, если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора строительного подряда на отчетную дату может быть достоверно определен.

Данный способ предусматривает, что выручка и расходы по договору строительного подряда определяются исходя из подтвержденной Обществом **степени завершенности работ по договору на отчетную дату** и признаются в отчете о прибылях и убытках 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).

Общество определяет **степень завершенности работ по договору строительного подряда на отчетную дату следующим способом:**

по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору строительного подряда, путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении в общем объеме работ по договору.

Если на отчетную дату у Общества возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку по договору строительного подряда (отклонений, претензий, оошрительных платежей) и отраженных в отчете о прибылях и убытках за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного

периода. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.

При применении способа «по мере готовности» в каждом отчетном периоде определение выручки и расходов по договору строительного подряда и финансового результата по договору производится с учетом выручки и расходов по договору строительного подряда, признанных в предыдущие отчетные периоды по указанному договору.

В бухгалтерском учете Общества выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка» с отражением на балансовом счете 46 субсчет 01 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка по договору, признанная способом «по мере готовности»».

В случае, если в соответствии с договором Общество может в ходе исполнения договора выставлять заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, начисленная выручка по предъявленным к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность по мере выставления промежуточных счетов заказчику.

Если договором предусмотрено, что часть суммы за выполненные работы не подлежит оплате до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершающих работ по договору.

Определение выручки и расходов по договору строительного подряда когда финансовый результат определить невозможно

В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора строительного подряда в какой-то отчетный период (например, на начальном этапе исполнения договора, когда уточняются условия договора, касающиеся величины расходов, возмещаемых заказчиком) невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует (например, по договорам, которые могут быть признаны недействительными сделками или по которым стороны не могут выполнить свои договорные обязательства), признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

Если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагаемых по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, то сумма, которая может быть не получена организацией (ожидаемый убыток), признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода (без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору). При этом величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток. При устранении неопределенности в достоверном определении финансового результата выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности» независимо от того, на какой стадии исполнения договора устранена неопределенность.

В случае если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде.

4.1.7. Определение инвентарной стоимости объектов основных средств

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке:

1) Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной (сметной) стоимости вводимых в действие объектов.

2) Инвентарная стоимость основного средства, полученного при проведении Обществом горно-капитальных работ, формируется по фактической стоимости. Затраты, напрямую относящиеся к стоимости добытой попутной продукции не включаются в стоимость основного средства.

3) Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

4) Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, состоит из покупной стоимости на основании первичных документов, полученных от продавца, расходов по доставке до склада и других расходов, связанных с их приобретением.

Ввод в эксплуатацию перечисленного оборудования, инструмента и инвентаря (Д-т 01 К-т 08) производится одновременно с вводом в действие строящихся объектов или окончанием работ по расширению, реконструкции или техническому перевооружению действующих объектов, приемка которых в эксплуатацию оформлена в установленном порядке.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств определяется в следующем порядке:

1) Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

2) Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитываются отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

3) Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств при поступлении их в Общество и после окончания работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки - передачи основных средств.

4.2. Основные средства

4.2.1 Критерии отнесения объектов учета к основным средствам

п.4 ПБУ 6/01

В бухгалтерском учете активы принимаются в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Общества либо для предоставления Обществом за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) Общество не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить Обществу экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учёту в два этапа – в качестве вложений во внеоборотные активы, и в качестве основных средств. Затраты на приобретение, создание, подготовку к

использованию основных средств, принимаются к учёту в качестве вложений во внеоборотные активы в момент их осуществления.

Объект основных средств принимается к учёту в качестве основного средства в момент его полной готовности к эксплуатации в том месте и в том виде, в котором организация намерена и способна его использовать для извлечения дохода при условии готовности других внеоборотных активов, в комплексе с которыми объект способен выполнять полезные функции.

При принятии к учёту объекта в качестве основных средств необходимо, чтобы его первоначальная стоимость была сформирована. В первоначальную стоимость должны быть включены все затраты по доведению объекта до требуемого состояния. В момент, когда объект доведен до состояния, пригодного для использования, и у Общества есть право учесть объект в качестве основного средства (соблюдаются условия п. 4 ПБУ 6/01), такой объект должен быть принят к учёту как основное средство и переведен со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства» вне зависимости от того, введен ли объект в эксплуатацию или хранится на складе, т.е. основным требованием для принятия актива к бухгалтерскому учёту в качестве объекта основных средств является его готовность к эксплуатации.

Затраты на приобретение, создание, подготовку к использованию основных средств отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов отдельной статьей «Незавершенное строительство».

Статья «Незавершенное строительство» дополнительно расшифровывается по следующим статьям:

- объекты незавершенного строительства;
- оборудование к установке;
- затраты на приобретение объектов основных средств.

Основные средства в зависимости от целевого использования подразделяются на основные средства производственного и непроизводственного назначения.

К производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности Общества, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, выполнении работ, оказании услуг, в строительстве, в торговле и в других видах деятельности.

К непроизводственным основным средствам относятся объекты, которые числятся на балансе Общества и не связаны с осуществлением ее уставной деятельности и функционируют в непроизводственной (социальной) сфере.

Основные средства непроизводственного назначения в бухгалтерском учёте учитываются обособленно. По данным объектам основных средств в общеустановленном порядке начисляется амортизация.

4.2.2 Лимит стоимости основных средств

п.5 ПБУ 6/01

Активы, в отношении которых выполняются выше перечисленные условия, (предусмотренные в п.4 ПБУ 6/01), и стоимостью в пределах не более 20 000 рублей за единицу, отражаются в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Приобретение таких объектов отражается непосредственно на счете 10 «Материалы» без использования калькуляционного счета.

В тех случаях, когда подготовка к использованию указанных объектов требует продолжительного времени и существенных дополнительных затрат (помимо стоимости покупки), то Общество использует калькуляционный счёт для формирования первоначальной стоимости активов - счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет 08 используется до того момента пока стоимость объекта не будет окончательно сформирована.

При отпуске в производство и ином выбытии такие активы оцениваются по фактической себестоимости каждой единицы. Для обеспечения сохранности при передаче таких объектов в эксплуатацию осуществляется их количественный учет в течение установленного срока службы.

В целях обеспечения сохранности данных активов в производстве или при их эксплуатации на Предприятии организуется забалансовый учет такого имущества на забалансовом счете «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации», который позволяет осуществлять контроль за их движением.

Расходы на улучшение малоценных основных средств, списанных ранее при использовании их в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации, списываются на расходы текущего периода.

4.2.3 Особенности учета приобретенных книг, брошюр и т.п. изданий

п. 4, 5 ПБУ 6/01

Книги, брошюры и т.п. издания со сроком полезного использования менее 12 месяцев списываются на счета учета затрат в корреспонденции со счетами расчетов по мере приобретения на основании акта. (Без учета их на забалансовом счете).

Книги, брошюры и т.п. издания со сроком полезного использования более 12 месяцев стоимостью до 20 000 рублей учитываются в составе материально – производственных запасов и списываются на затраты на производство (расходы на продажу) в момент передачи в эксплуатацию.

Для обеспечения сохранности вышеуказанных предметов, переданных в эксплуатацию, организуется контроль за их использованием до момента списания (ликвидации).

Количественный учет указанной категории активов после передачи их в эксплуатацию до момента ликвидации (фактического списания) осуществляется на забалансовом счете «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации».

Книги, брошюры и т.п. издания со сроком полезного использования более 12 месяцев стоимостью более 20 000 рублей учитываются в составе основных средств и списываются на затраты путем начисления амортизации.

4.2.4 Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств

п. 4, 20 ПБУ 6/01

Срок полезного использования объекта основных средств определяется Обществом при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) Предприятию. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Для определения срока полезного использования объекта основных средств, принятых к учету после 1 января 2002 года, Общество руководствуется Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». По объектам основных средств, принятых к учету до 01.01.2002 г. Общество руководствуется Постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

Срок полезного использования объекта основных средств устанавливается Обществом исходя из:

- ожидаемого 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).

Срок полезного использования по объекту основных средств пересматривается Обществом в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

4.2.5 Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации

п. 20 ПБУ 6/01

Срок полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации, определяется с учетом фактического периода их использования предыдущим собственником.

Период использования объектов основных средств предыдущим собственником подтверждается следующими документами:

- 1) при приобретении (поступлении) основного средства (кроме зданий сооружений) подтверждением служит акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1. Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте № ОС-1 в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 4. Сведения о

фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета.

В случае отсутствия акта по форме № ОС-1 при приобретении транспортного средства срок фактической эксплуатации такого основного средства может подтверждаться паспортом транспортного средства (Письмо Минфина РФ от 03.08.2005 № 03-03-04/1142)

2) при приобретении (поступлении) недвижимого имущества (зданий, сооружений) подтверждением служат:

- акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме №ОС-1а. Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте №ОС-1а в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 6. Сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета.

- технический паспорт здания с указанием года постройки (его копия либо выписка из него с указанием года постройки) (Письмо УФНС по г. Москве от 28.10.2004 № 26-12/69723, Письмо УФНС по г. Москве РФ от 09.11.2004 № 26-12/72016).

3) при приобретении (поступлении) групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) подтверждением служит акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме №ОС-1б. Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте №ОС-1б в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 9. Сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета.

Если срок фактической эксплуатации основного средства у предыдущего собственника документально не подтвержден, то срок его полезного использования определяется комиссией, утвержденной руководителем Общества.

Если срок фактического использования основного средства у предыдущего собственника окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемого классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. №1, тогда срок полезного использования такого основного средства определяется Обществом самостоятельно в каждом конкретном случае. При этом учитываются следующие факторы:

- требования техники безопасности;
- ожидаемого 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;
- и других факторов.

При установлении срока полезного использования объектов основных средств бывших в эксплуатации необходимо учитывать, что срок полезного использования таких объектов не может быть установлен менее чем 12 месяцев.

4.2.6 Определение единицы бухгалтерского учета основных средств

п. 6 ПБУ 6/01

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Отнесение нескольких объектов к одному комплексу конструктивно сочлененных предметов осуществляется на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами Общества.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых **существенно** отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Существенным отклонением для частей одного объекта, имеющих разный срок полезного использования, является отклонение срока полезного использования этих частей от срока, установленного для объекта в целом в следующих размерах:

- для объектов со сроком полезного использования от 1 до 5 лет - 1 год;
- для объектов со сроком полезного использования от 6 до 23 лет - 3 года;
- для объектов со сроком полезного использования 24 и более лет - 15% от срока полезного использования объекта.

Если при расчете существенности срок полезного использования составляет период не кратный году, то выбор группы происходит по правилам округления.

4.2.7 Учет компьютерной техники

Основным средством является комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Компьютер является единым инвентарным объектом основных средств, состоящим из комплекса конструктивно сочлененных предметов: монитора, системного блока, клавиатуры, модема, мышки.

Компьютер учитывается как единый инвентарный объект основных средств, так как любая его часть не может выполнять свои функции по отдельности.

Затраты по приобретению всех комплектующих изделий, подлежащих сборке, отражаются на основании первичных документов по дебету счета 08.4 «Приобретение объектов основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Собранный из комплектующих изделий компьютер в бухгалтерском учете отражается в составе основных средств как один инвентарный объект.

После подключения вычислительной техники и приведения ее в рабочее состояние оформляется акт о приеме - передачи объекта основного средства в эксплуатацию по форме № ОС-1, после чего сформированная первоначальная стоимость объекта основного средства отражается по дебету счета 01 «Основные средства» (Д-т 01 К-т 08.4).

Предприятия сервисного контура, осуществляющие учет в программе 1С версии 8.0 учет компьютерной техники ведут с использованием счета 07 «Оборудование к установке».

Д-т 07 К-т 60 - приобретение составных частей компьютерной техники;

Д-т 08.3 К-т 07 - передача оборудования в монтаж;

Д-т 08.3 К-т 60 - расходы по монтажу компьютерной техники, осуществляемой сторонними организациями;

Д-т 01 К-т 08.3 - компьютер введен в эксплуатацию.

Ремонт и модернизация компьютера

Замена в компьютере любой детали может привести к изменению эксплуатационных характеристик компьютера.

Модернизацией компьютера считается замена любой детали в компьютере, которая повышает его производительность или улучшает его функциональные возможности (например, увеличение быстродействия, расширение объема памяти).

Поэтому, если в компьютере осуществляется замена работающих устройств на новые детали, более современные, то этот процесс следует считать модернизацией (Письмо Минфина РФ от 30.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/140).

Ремонтом компьютера является замена сломанной детали компьютера на аналогичную. При этом в результате ремонта не должно измениться функциональное назначение основного средства.

4.2.8 Порядок отражения в учете основных средств, подлежащих государственной регистрации

Момент признания в бухгалтерском учете объектов основных средств, в частности, объектов недвижимости, требующих государственной регистрации

п.32 ПБУ 6/01

п.52 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных в счет вклада в уставный (складочный капитал)

п. 9 ПБУ 6/01

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Общества, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Общества, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерский учет основных средств, полученных в качестве вклада в имущество Общества, если данная операция не приводит к увеличению уставного капитала Общества и (или) изменению соотношения долей участников Общества

Операция по внесению вклада в имущество Общества, если данная операция не приводит к увеличению уставного капитала Общества и (или) изменению соотношения долей участников Общества отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д-т 75 субсчет «Расчеты по вкладам в имущество Общества» К-т 83 «Добавочный капитал» - отражена задолженность участников по вкладу в имущество Общества в денежной оценке, согласованной участниками Общества.

Д-т 08-4 «Приобретение объектов основных средств» Д-т 75 субсчет «Расчеты по вкладам в имущество Общества» - учредителем внесен вклад в имущество Общества.

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных безвозмездно

п. 10 ПБУ 6/01

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных Обществом по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами

п. 11 ПБУ 6/01

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Обществом. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Обществом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Общество определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Обществом, стоимость основных средств, полученных Обществом по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Разница между рыночной стоимостью полученного основного средства и стоимостью выбывшего актива признается в составе прочих доходов (расходов) отчетного периода.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте

п. 9, 10 ПБУ 3/2006

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости основных средств после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

4.2.10. Особенности учета затрат на пусконаладочные работы

К пусконаладочным работам относится комплекс работ, выполняемых в период подготовки и проведения индивидуальных испытаний, а также в период комплексного опробования, запуска оборудования. Пусконаладочные работы являются завершающим звеном в создании новых производств, цехов и агрегатов.

Пусконаладочные работы проводятся в двух режимах: «вхолостую» и «под нагрузкой».

Расходы по пусконаладочным работам «вхолостую» включаются в сводную смету строительства объекта и связаны с доведением объекта основного средства до состояния, пригодного для его

использования. Поэтому все затраты на выполнение пусконаладочных работ «вхолостую» включаются в первоначальную стоимость основного средства.

Расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой», проводимые до момента ввода в эксплуатацию основного средства, определяемого по совокупности технологических, экономических и юридических факторов, включаются в первоначальную стоимость основного средства.

Расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой», проводимые после ввода в эксплуатацию основного средства, относятся на текущие расходы.

4.2.11 Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств, построенных Обществом хозяйственным способом

п.8 ПБУ 6/01

Первоначальной стоимостью ОС в данном случае признается сумма фактических затрат Общества на их сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, а также любые затраты, которые напрямую относятся к приведению объекта основных средств в рабочее состояние.

Особенности учета расходов в виде премий, начисленных за ввод построенных объектов основных средств в эксплуатацию

Объекты основных средств принимаются к учету по фактической стоимости, сформированной на дату ввода их в эксплуатацию, без включения в стоимость этих объектов затрат (премии за ввод построенных объектов основных средств в эксплуатацию), фактическая величина которых будет определена в отчетных периодах, следующих за периодом ввода объектов в эксплуатацию.

При признании расходов, в т.ч. премии за ввод построенных объектов основных средств в эксплуатацию Общество учитывает период, к которому относятся такие расходы. Поэтому премия за ввод объекта основного средства в эксплуатацию относится на расходы текущего периода и учитывается:

- в составе расходов по обычным видам деятельности, если ввод построенного объекта основного средства в эксплуатацию и начисление премии за ввод данного объекта было произведено в течение одного отчетного года;
- в составе прочих расходов, если ввод построенного объекта основного средства в эксплуатацию и начисление премии за ввод данного объекта было произведено в разных отчетных годах.

Особенности учета процентов по кредитам и займам, предназначенных для финансирования строительства объекта основных средств

Одним из видов затрат, капитализируемых в стоимости объектов основных средств, являются проценты по кредитам, предназначенным для финансирования строительства основных средств, осуществляемого хозяйственным способом. Подробное описание процесса капитализации процентов по кредитам см. в разделе 4.8 «Учет расходов по займам и кредитам».

4.2.12 Порядок учета попутной продукции, полученной в процессе строительства объектов основных средств

В процессе строительства (модернизации, реконструкции) основных средств организация может получать продукцию того же рода, что предполагается получить от строящегося основного средства по окончании строительства (например, получение попутного угля при прохождении шахты).

Попутно полученная продукция, годная к продаже или к использованию в других производствах организации, отражается в составе материально-производственных запасов.

Попутная продукция, полученная в процессе строительства объектов основных средств, оценивается по сумме затрат, напрямую связанных с добычей (извлечением) попутной продукции по данным актов выполненных работ, других первичных учетных документов. Например, стоимость попутного угля, добытого при строительстве горно-капитального сооружения формируется исходя из затрат по прохождению горной выработки по углю.

В бухгалтерском учете общие затраты на строительство объекта основного средства учитываются отдельно от затрат, напрямую относящихся попутно полученной продукции.

4.2.13 Изменение первоначальной стоимости основных средств

п.14 ПБУ 6/01

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Основным критерием отнесения расходов на восстановление объектов основных средств к текущим расходам или расходам капитального характера является факт наличия или отсутствия изменения характеристик (техничко-экономических показателей) данных объектов в результате проведения работ по их восстановлению.

В случае наличия фактов изменения характеристик (техничко-экономических показателей) объектов основных средств, работы по их восстановлению признаются модернизацией или реконструкцией. При этом стоимость данных работ включается в стоимость восстанавливаемых основных средств.

Работы по восстановлению объектов основных средств признаются ремонтом в случае, если проводимые работы не приводят к изменению характеристик (техничко-экономических показателей) объектов основных средств. Затраты на ремонтные работы включаются в состав текущих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены.

п. 42 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы.

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Решение о капитализации затрат для целей бухгалтерского и налогового учета принимается на основании заключения технической службы Общества. Приемка-сдача отремонтированного, достроенного, дооборудованного, реконструированного или модернизированного объекта основных средств оформляется актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме №ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств».

Частичная ликвидация основного средства

В течение отчетного периода допускается уменьшение первоначальной стоимости основных средств в случаях их частичной ликвидации. Уменьшение стоимости объекта основных средств производится в размере учетной стоимости выбывающей части. Если стоимость выбывающей части объекта неизвестна, то она определяется экспертным путем (комиссией, созданной на предприятии, состоящей из лиц, способных по образованию или по роду деятельности произвести оценку или независимым экспертом).

Сумма начисленной амортизации по ликвидируемой части основного средства подлежащая списанию определяется следующим образом:

- оценивается стоимость ликвидируемой части основного средства;
- определяется коэффициент амортизации частично ликвидируемого основного средства (отношение начисленной амортизации к первоначальной (восстановительной) стоимости);
- исходя из стоимости ликвидируемой части основного средства и коэффициента амортизации определяется начисленная амортизация по ликвидируемой части основного средства.

4.2.14 Порядок пересмотра срока полезного использования по объекту основных средств

п. 60 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Срок полезного использования по объекту основных средств пересматривается Обществом в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Основанием для изменения срока полезного использования объекта основного средства в бухгалтерском учете являются сведения, указанные в акте по форме №ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств».

При увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации и реконструкции годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основного средства, увеличенной на затраты на модернизацию и реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения).

4.2.15 Переоценка основных средств.

п.15 ПБУ 6/01

Общество может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

4.2.16 Порядок начисления амортизации по основным средствам

п.18, 21-23 ПБУ 6/01

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизация объектов основных средств производится линейным способом.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Стоимость объекта основных средств, подлежит списанию в бухгалтерском учете в случаях:

- продажи ОС;
- ликвидации ОС в результате аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи ОС в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи ОС по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- списания ОС из-за прекращения их использования в производственной деятельности Общества вследствие его морального или физического износа;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации ОС при выполнении работ по реконструкции.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности Общества в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств на складе (принятые к учету, но не введенные в эксплуатацию, кроме основных фондов в резерве (запасе)) относятся на 91 счет «Прочие расходы».

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на объекты основных средств, в период восстановления их первоначальной стоимости, продолжительность которого превышает 12 месяцев, а также при передаче основных средств на консервацию на срок более трех месяцев. Порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем Общества.

Изменение годовой суммы амортизационных отчислений

п.60 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Письмо Минфина РФ от 23.06.2004 г. № 07-02-14/144

При увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации и реконструкции годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основного средства, увеличенной на затраты на модернизацию и реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения).

4.2.17 Порядок применения коэффициента ускоренной амортизации

п.19 ПБУ 6/01

В бухгалтерском учете для основных средств коэффициент ускоренной амортизации **не применяется** (в т.ч. для основных средств, являющихся предметом лизинга).

4.2.18 Перечень объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация

п.17, 23 ПБУ 6/01

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено п.17 ПБУ 6/01.

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 Общества либо для предоставления Обществом за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям).

По объектам жилфонда, приобретенным **до 31.12.2005г.**, Общество продолжает начислять износ (Письма Минфина РФ от 06.07.2006г. № 03-06-01-04/141, от 07.06.2006 №03-06-01-04/129, от 20.09.2006 №03-06-01-02/41). Указанный порядок не относится к объектам, учитываемым в составе доходных вложений в материальные ценности.

По объектам жилфонда, приобретенным **после 01.01.06г.**, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, **начисляется амортизация в общеустановленном порядке**.

Не начисляется амортизация по объектам, переведенным на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев и объектам, находящимся на восстановлении продолжительностью свыше 12 месяцев.

4.2.19 Порядок учета основных средств в запасе

п.39, 61 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Основными средствами в запасе (в резерве) являются неэксплуатируемые машины и оборудование, которые находятся в производственных подразделениях или на складе и предназначены согласно технологическим требованиям для экстренного использования.

Основные средства в запасе имеют следующие отличительные характеристики:

- 1) основные средства в запасе необходимы для обеспечения непрерывного процесса производства, его устойчивости к возможным аварийным ситуациям;
- 2) основные средства в запасе предназначены экстренно заменять вышедшие из строя объекты основных средств или вводить в действие дополнительные мощности, поэтому они должны быть в рабочем состоянии или в относительно короткие сроки приводиться в рабочее состояние;
- 3) основные средства относятся к основным средствам в запасе (в резерве) только на основании соответствующих технологических требований и в количестве, предусмотренном данными требованиями;
- 4) в составе основных средств в запасе (в резерве) могут учитываться только машины и оборудование, требующие монтажа и не требующие монтажа (транспортные передвижные средства, строительные механизмы и т.п.).

Объекты основных средств, требующие и не требующие монтажа, приобретенные целенаправленно для экстренной замены или временного замещения вышедших объектов ОС, в соответствии с технологическими требованиями, а также основные средства бывшие в эксплуатации, но временно выведенные из производственного процесса и предназначенные для экстренного использования учитываются в составе основных средств **обособленно** (счет 01 субсчет «Основные средства в запасе (в резерве)»).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств в запасе (в резерве) начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия.

Суммы амортизационных отчислений по основным средствам в запасе (в резерве), списываются на счета учета затрат пропорционально суммам амортизационных отчислений по аналогичному оборудованию, находящемуся в эксплуатации (фактически используемому).

4.2.20 Порядок учета расходов на ремонт основных средств

п.70 Положения по ведению бухгалтерского учета №34н

Затраты на проведение всех видов ремонтов включаются в себестоимость того отчетного периода, в котором они были произведены. Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств не создается.

п. 72 Методических указаний по учету основных средств №91н

В случае наличия у объекта основных средств нескольких частей, учитывающихся как отдельные инвентарные объекты и имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении (ремонте) учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

п. 5, 9, 11 ПБУ 5/01

Запасные части (детали, узлы, агрегаты и т.п.), металлолом, полученные при ремонте основного средства, принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В фактическую себестоимость запасных частей, пригодных к использованию после проведения ремонта, включаются также затраты организации на их восстановление (ремонт).

В бухгалтерском учете оприходование запасных частей, полученных в результате ремонта оборудования, отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-5 «Запасные части», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Оприходование металлолома отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-6 «Прочие материалы», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Расходы организации на ремонт полученных запасных частей отражаются:

Д-т 10-5 «Запасные части» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» если ремонт осуществляется силами сторонней организации;

Д-т 10-5 «Запасные части» К-т 23 «Вспомогательное производство» если ремонт осуществляется собственными силами

4.2.21 Порядок учета основных средств, переданных (полученных) в аренду

При передаче основного средства арендатору по договору аренды оно продолжает учитываться на балансе арендодателя (за исключением договора лизинга см. "Примечание).

Арендодатель, передающий в аренду временно не используемое имущество, ведет обособленный учет такого имущества на счете 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду».

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств, по видам, местам нахождения, материально-ответственным лицам.

Основные средства, предназначенные **исключительно** для предоставления Обществом за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Основные средства, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, которые ранее использовались Обществом для производства продукции, учитываются на счете 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

Амортизация по объектам основных средств переданных в аренду начисляется арендодателем в общеустановленном порядке.

Арендатор, получающий в аренду имущество, ведет обособленный учет такого имущества на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды.

Арендованные земельные участки при отсутствии договорной стоимости учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» в кадастровой оценке.

Кадастровую стоимость земельных участков предоставляет (указать ответственное подразделение, например, отдел по управлению собственностью Общества.)

Порядок учета объектов основных средств, полученных в бессрочное пользование.

Земельные участки, полученные в бессрочное пользование, учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» в кадастровой оценке.

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

***Примечание**

В соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга, переданный лизингополучателю, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Амортизационные отчисления производит та сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга (п.1, 2 ст. 31 Федерального закона № 164-ФЗ от 29.10.1998г.).

Если по условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, то учет лизингового имущества ведется:

- у лизингодателя на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- у лизингополучателя на счете 001 «Арендованные основные средства».

Если по условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то учет лизингового имущества ведется

- у лизингодателя на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду»;
- у лизингополучателя обособленно на счете 01 «Основные средства» субсчет «Имущество, полученное в лизинг».

4.2.22 Учет капитальных вложений в арендованное имущество

В течение срока аренды арендатор может производить улучшения арендованного имущества. Расходы, которые были понесены арендатором в связи с осуществлением подобных улучшений, учитываются им в составе капитальных вложений и отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Существует два вида улучшений арендуемого имущества - неотделимые и отделимые.

Отделимые улучшения

Отделимые улучшения - это улучшения, которые по истечении срока аренды можно отделить от арендованного имущества, не причинив ему вреда.

Произведенные арендатором отделимые улучшения объекта аренды являются его собственностью (если иное не предусмотрено договором аренды) и учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств. По такому объекту в общеустановленном порядке начисляется амортизация.

В зависимости от условий договора аренды по окончании срока аренды отделимые улучшения могут оставаться в распоряжении арендатора, либо могут передаваться арендодателю.

Если по окончании срока аренды по соглашению сторон арендатор передаст арендодателю объект аренды вместе с произведенными улучшениями, то в бухгалтерском учете арендатора выбытие объекта основных средств (отделимых улучшений арендованного имущества) отражается в общеустановленном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Полученная арендодателем стоимость произведенных отделимых улучшений может быть отнесена на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества или может учитываться как отдельный объект основного средства.

Возместить стоимость произведенных улучшений арендодатель может:

- путем перечисления денежных средств на расчетный счет арендатора;
- зачетом стоимости улучшений в счет арендной платы;
- иным способом, предусмотренным в договоре.

Неотделимые улучшения

Неотделимые улучшения - это улучшения, которые по истечении срока аренды нельзя отделить от арендованного имущества, не причинив ему вреда.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, имеющие характер неотделимых улучшений учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств, по которому в общеустановленном порядке начисляется амортизация в течение срока договора аренды.

Произведенные арендатором неотделимые улучшения объекта аренды, которые невозможно отделить от самого объекта аренды, являются собственностью арендодателя и переходят к нему по окончании срока аренды.

В бухгалтерском учете арендатора выбытие объекта основных средств (неотделимых улучшений арендованного имущества) отражается в общеустановленном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Полученная арендодателем стоимость произведенных неотделимых улучшений относится на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества.

Если неотделимые улучшения были произведены арендатором с согласия арендодателя, то арендатор имеет право на возмещение стоимости произведенных им улучшений.

Возместить стоимость произведенных улучшений арендодатель может:

- путем перечисления денежных средств на расчетный счет арендатора;
- зачетом стоимости улучшений в счет арендной платы;
- иным способом, предусмотренным в договоре.

Если неотделимые улучшения арендованного имущества передаются арендодателю, но их стоимость не возмещается арендатору, то в этом случае неотделимые улучшения являются безвозмездно полученными и принимаются к учету арендатором по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

4.2.23 Порядок учета выбытия основных средств

п. 29-31 ПБУ 6/01;

п. 79 Методических указаний по учету основных средств № 91н;

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета № 94н;

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить Предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае:

- продажи;
- прекращения использования вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- передача в оперативное пользование некоммерческим организациям;
- в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы, связанные с выбытием объектов основных средств учитываются в составе прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в составе прочих доходов.

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации и т.п.) к счету 01 «Основные средства» предусмотрен субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта основных средств, а в кредит сумма накопленной амортизации со счета 02 «Амортизация основных средств». Передача основных средств в оперативное управление некоммерческой организации, учрежденной Обществом, отражается в порядке, изложенном в пункте 4.5.7.

4.3. Нематериальные активы

4.3.1 Критерии отнесения объектов учета к нематериальным активам

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, используемый в производстве продукции, при выполнении услуг либо для управленческих нужд Общества в течение длительного срока (свыше 12 месяцев).

При этом актив, по определению, это ресурс:

- контролируемый Обществом в результате событий в прошлом;
- от которого ожидается получение экономических выгод в будущем.

п.3, 4 ПБУ 14/2007

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) Общество осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.);

б) объект способен приносить Предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

Будущие экономические выгоды могут включать выручку от продаж, экономию затрат и другие выгоды, являющиеся результатом использования нематериального актива;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

При определении нематериального актива требуется его идентифицировать. Актив считается идентифицируемым, если Общество может четко определить экономические выгоды, связанные с этим объектом (даже если объект создает эти выгоды только в сочетании с другими активами), например, может сдать в аренду, продать, обменять или распределить экономические выгоды, связанные с этим объектом. Нематериальный актив неидентифицируем, если выгоды связаны с функционированием Общества в целом.

г) Обществом не предполагается последующая перепродажа (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) данного объекта;

д) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам могут быть отнесены права на следующие результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность), отвечающие всем условиям, приведенным выше:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;

Программой для ЭВМ является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения (ст. 1261 ГК РФ).

Для того чтобы программа для ЭВМ (база данных), приобретенная или созданная Обществом, признавалась нематериальным активом, она должна иметь следующие признаки:

- способность приносить экономические выгоды (доход);
- использование в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации;

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у Общества на результаты интеллектуальной деятельности.

Авторские права на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), которые могут быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код, охраняются так же, как авторские права на произведения литературы (ст. 1261 ГК РФ).

Для возникновения, осуществления и защиты авторских прав не требуется регистрация произведения или соблюдение каких-либо иных формальностей. В отношении программ для ЭВМ и баз данных возможна регистрация, осуществляемая по желанию правообладателя (п.4 ст. 1259 ГК РФ).

Авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи каких-либо прав на программы для ЭВМ и базы данных.

Поэтому, если организация приобретает программное обеспечение для ЭВМ (или базу данных), но при этом не получает исключительных авторских прав на данную программу (или базу данных), то в этом случае понесенные затраты организация учитывает на счете 97 «Расходы будущих периодов».

- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания;
- другие активы, удовлетворяющие определению нематериального актива и условиям признания, приведенным выше.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация Общества, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом.

В состав нематериальных активов не включаются

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

4.3.2 *Определение единицы бухгалтерского учета нематериальных активов*

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

4.3.3 *Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов*

п. 6.7 ПБУ 14/2007

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

п. 8 ПБУ 14/2007

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов приобретенных за плату

Расходами на приобретение нематериальных активов являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением исключительного права на нематериальный актив;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иным лицам, через которую приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

п. 9 ПБУ 14/2007

Порядок определения стоимости нематериальных активов созданных Обществом самостоятельно.

При создании нематериального актива кроме расходов, указанных выше, к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работникам, непосредственно занятым при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества, амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Для целей настоящего раздела к нематериальным активам, созданным самостоятельно, относятся как объекты созданные силами персонала Общества, так и сторонними подрядчиками.

В отношении нематериальных активов, создаваемых Обществом самостоятельно, обычно сложно установить, соответствуют ли они критериям признания НМА, по следующим причинам:

- как правило, трудно установить, идентифицируем ли нематериальный актив и вероятно ли поступление от него будущих экономических выгод, и если идентифицируем, то в какой момент времени он возникает;
- сложно определить стоимость такого актива, поскольку необходимо отделить затраты на его создание от затрат на развитие Общества в целом.

В связи с этим при признании нематериального актива, созданного Обществом самостоятельно, применяются дополнительные требования и указания, приведенные в данном пункте.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя Общества.

Для того чтобы оценить, соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, Общество классифицирует создание актива на:

- фазу исследований (предпринимается для получения новых научных или технических знаний);
- фазу разработок (это применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования).

Примерами фазы исследований являются:

- поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований или других знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Примерами фазы разработок являются:

- проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих новую технологию;
- проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не подходит для использования в промышленных масштабах;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Любые затраты на фазе исследований признаются расходами того периода, в котором понесены. Если Общество при создании нематериального актива не может отличить фазу исследований от фазы разработок, то она рассматривает затраты по этому проекту так, как если бы они были понесены только в фазе исследований.

В фазе разработок проекта Общество может, в некоторых случаях, идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Нематериальный актив, возникающий из фазы разработок, должен признаваться тогда, и только тогда, когда Общество может продемонстрировать соблюдение всех критериев признания:

- техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- свое намерение завершить разработку нематериального актива с последующим его использованием или продажей;
- свою способность использовать или продать нематериальный актив;
- то, как нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды – либо через наличие рынка для продукции от эксплуатации нематериального актива или самого нематериального актива либо, если предполагается его внутреннее использование, доказать полезность нематериального актива;
- доступность технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- способность достоверно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, в ходе его разработки.

Доступность ресурсов для завершения, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрирована, например, бизнес-планом, показывающим необходимые технические, финансовые и другие ресурсы и способность Общества получить эти ресурсы.

Система калькуляции на Предприятии должна быть способна надежно оценить стоимость создания нематериального актива. Стоимость самостоятельно созданного актива представляет собой сумму затрат, понесенных с даты, когда нематериальный актив впервые становится отвечающим критериям признания до даты ввода его в эксплуатацию.

Запрещается восстановление затрат, признанных как расход до даты, когда актив впервые становится отвечающим критериям признания.

Затраты Общества на самостоятельно создаваемые торговые марки, торговые знаки, наименования мест происхождения товаров и аналогичные активы всегда признаются расходами периода, в котором понесены, и не создают нематериального актива. Эти затраты всегда неотделимы от затрат на развитие Общества в целом (неидентифицируемы).

п. 11 ПБУ 14/2007

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов полученных в счет вклада в уставный (складочный капитал)

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе, в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд,

паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

п. 13 ПБУ 14/2007

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов полученных безвозмездно

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного Обществом по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

п. 14 ПБУ 14/2007

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

п. 44 ПБУ 14/2007

Определение фактической (первоначальной) стоимости деловой репутации

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (покупной ценой организации как приобретенного имущественного комплекса), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении организации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

п. 39, 40, 41 ПБУ 14/2007

Порядок учета переданных/принятых прав на использование нематериальных активов по лицензионным договорам

Отражение в бухгалтерском учете Общества операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем (лицензиаром) и пользователем (лицензиатом) лицензионных договоров (исключительная, простая (неисключительная), открытая, принудительная лицензия), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

Нематериальные активы, предоставленные лицензиаром в пользование лицензиату при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у

лицензиара. Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится лицензиаром.

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются лицензиатом на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, определенного в лицензионном договоре. При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются лицензиатом в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа отражаются в бухгалтерском учете лицензиата как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

4.3.4 Последующая оценка нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007. Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Общество может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов.

Принятое решение о переоценке нематериальных активов оформляется приказом руководителя Общества.

4.3.5 Порядок определения срока полезного использования нематериальных активов

п. 25, 26, 27 ПБУ 14/2007

Срок полезного использования нематериальных активов определяется Обществом при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (дохода) (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия исключительных 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 (доход) (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности Общества.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется Обществом на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах. В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

п.44 ПБУ 14/2007

Приобретенная деловая репутация Общества амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности Общества).

4.3.6 Порядок начисления амортизации по нематериальным активам

п.п. 28 - 33 ПБУ 14/2007

Амортизация нематериальных активов производится линейным способом.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности Общества в отчетном периоде.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Нематериальный актив, стоимость которого полностью погашена, но который не списан с бухгалтерского учета, отражается в бухгалтерской отчетности в условной оценке, принятой организацией.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

4.3.7 Порядок учета списания нематериальных активов

п. 34, 35, 36 ПБУ 14/2007

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить Предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае:

- прекращения срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи (продажи) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов);
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;
- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости этих активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты деятельности Общества.

4.4. Расходы на НИОКР и ТР

4.4.1. Критерии применения норм ПБУ 17/02

п.2, 3 ПБУ 17/02

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР), по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, а также результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, не являются объектами нематериальных активов, учитываются в соответствии с требованиями ПБУ 17/02 и положений настоящего раздела учетной политики.

ПБУ 17/02 применяется в отношении научно-исследовательских*, опытно-конструкторских и технологических работ:

- по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

*Для целей ПБУ 17/02 к научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно - технической политике».

Научная (научно-исследовательская) деятельность – это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

- фундаментальные научные исследования - экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

- прикладные научные исследования - исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

Научно-техническая деятельность – это деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

Экспериментальные разработки – это деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

ПБУ 17/02 не применяется к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов.

4.4.2 Определение единицы бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.6 ПБУ 17/02

Единицей бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам является инвентарный объект.

Инвентарным объектом для целей ПБУ 17/02 считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд Общества.

4.4.3 Порядок признания в бухгалтерском учете расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.5, 7 ПБУ 17/02

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 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.

Расходы Общества на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд Общества, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» **обособленно** (субсчет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в корреспонденции с кредитом счета 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы Общества, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, **признаются прочими расходами отчетного периода** (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»).

Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, **которые не дали положительного результата**. (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»).

4.4.4 Состав и оценка расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.9 ПБУ 17/02

К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

В состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- расходы на выплату авторских вознаграждений за использование рационализаторских предложений, как своим работникам, так и сторонним рационализаторам, которые используются при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

4.4.5 Порядок определения срока списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.11 ПБУ 17/02

Срок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам **определяется Обществом, самостоятельно** исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого Общество может получать экономические выгоды (доход), но **не более 5 лет**.

При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности Общества.

Сроки списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам устанавливаются после окончания проведения данных работ и утверждаются уполномоченным лицом Общества.

4.4.6 Способ списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.10-12 ПБУ 17/02

Списание расходов **по каждой** выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе производится **линейным способом**.

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам линейным способом осуществляется равномерно в течение принятого срока.

Расходы по научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции, либо для управленческих нужд Общества.

При списании в установленном порядке расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд Общества, на расходы по обычным видам деятельности кредитуется счет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.).

4.4.7 Порядок отражения в учете прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы в производстве

п.15 ПБУ 17/02

В случае прекращения использования результатов конкретной научно - исследовательской, опытно - конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд Общества, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работе, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 04.2 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»)

4.5. Финансовые вложения

4.5.1 Критерии отнесения объектов учета к финансовым вложениям, их классификация

п. 2,3 ПБУ 19/02

К финансовым вложениям относятся активы, соответствующие требованиям Положения по бухгалтерскому учету финансовых вложений.

К финансовым вложениям относятся:

- инвестиции в ценные бумаги,
- не оформленные ценными бумагами вложения в уставные (складочные) капиталы других организаций,
- банковские вклады (депозиты),
- задолженность, полученная по договору уступки права требования,
- предоставленные другим организациям и физическим лицам займы и пр.

Наличие и право собственности на акции, ценные бумаги и прочие финансовые вложения должно быть подтверждено соответствующими документами, например, выпиской из реестра акционеров, депозитными сертификатами, выписками депозитария, договорами и т.д.

В случаях, когда задолженность за поставленные товары (работы, услуги) погашается покупателем векселем третьей организации, такие векселя принимаются к учету по дебету счета учета финансовых вложений в оценке, равной дебиторской задолженности за поставленную продукцию (работы, услуги). В состав финансовых вложений не включаются векселя, полученные в погашение дебиторской задолженности за товары (работы, услуги), от организации-векселедателя.

Выданные займы, векселя других организаций, а также задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которым не ожидается получение экономических выгод, подлежат отражению в отчетности в составе дебиторской задолженности, а не финансовых вложений.

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений является каждая ценная бумага, вложение в другую организацию, банковский вклад (депозит), предоставленный другой организации займ, задолженность, полученная по договору уступки права требования.

Финансовые вложения делятся на две условные группы – долевые (паи, акции) и долговые (займы, облигации и т.д.).

Долговые и прочие долевые вложения в зависимости от цели их приобретения подразделяются на:

- хранящиеся до срока погашения;
- готовые к реализации;
- специально приобретенные с целью продажи.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения представляются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Долгосрочные финансовые вложения

Долгосрочные долевые вложения, приобретенные с целью владения ими в течение длительного срока и получения экономических выгод разделяются в зависимости от величины доли участия и возможности осуществления контроля либо влияния подразделяются на:

- вложения в дочерние компании;
- вложения в зависимые компании;
- прочие долевые вложения.

Краткосрочные финансовые вложения

К краткосрочным финансовым вложениям относятся финансовые вложения, которые являются финансовыми инвестициями (в отличие от стратегических, направленных на получение прав контроля и управления), обычно выраженными в виде:

- ценных бумаг долгового характера (векселя, облигации, и т.п.);
- свидетельств (депозитов, бумаг на предъявителя и т.п.) и прав требования на денежные средства;
- в виде акций и прочих долевого инструментов, которые в силу незначительного процента голосов или иных прав контроля и принятия решений не дают держателям таких значительных прав.

Срок погашения или планируемого обладания такими финансовыми инструментами не должен превышать 12 месяцев по состоянию на дату конца отчетного периода, иначе, они должны быть классифицированы как долгосрочные финансовые вложения (инвестиции).

Вложения в зависимые компании

Общество признается зависимым, если другое (преобладающее, или участвующее) Общество имеет более 20% голосующих акций (или уставного капитала) первого Общества. Финансовые вложения в зависимые организации обычно классифицируются как долгосрочные (на основании того, что Общество не собирается продавать свою долю совсем или до размера менее 20%, как минимум не ранее чем через 12 месяцев).

Если Общество собирается продать финансовые вложения в зависимые организации и может убедительно доказать данный факт, то при бухгалтерском учете таких финансовых вложений Общество использует следующие подходы:

- если финансовое вложение планируется продать в течение 12 месяцев после отчетной даты, то учет такого фин. вложения ведется как краткосрочного фин. вложения;
- если финансовое вложение планируется продать, более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то оно классифицируется как прочее долгосрочное фин. вложение;
- если предыдущие два варианта доказать не удастся, то используется общепринятый подход к учету вложений в зависимые компании.

Оценка финансовых вложений зависит от того, обращаются ли вложения на организованном рынке. Поэтому учет финансовых вложений ведется в разрезе их групп (видов):

- по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Квалификация финансовых вложений как вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, осуществляется в момент их приобретения, а также на 31 декабря отчетного года отделом, в компетенцию которого входит управление имуществом.

4.5.2 Порядок определения первоначальной стоимости финансовых вложений

п. 8 ПБУ 19/02

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений приобретенных за плату

п. 9, 10 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Общества на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если Обществу оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и Общество не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

При приобретении долговых ценных бумаг, купонный доход, накопленный при их приобретении, включается в первоначальную стоимость финансовых вложений. При этом указанный купонный доход учитывается на счете учета финансовых вложений обособленно.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал

п. 12 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Общества, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Общества, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, полученных безвозмездно

п. 13 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных Обществом безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей ПБУ 19/02 под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- - сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами

п. 14 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Обществом. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Обществом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Общество определяет стоимость аналогичных активов.

Порядок оценки полученного финансового вложения определяет в зависимости от бухгалтерской квалификации передаваемых активов в финансовой отчетности следующим образом.

Если финансовое вложение получено в обмен на имущество, отражаемое в отчетности как продукция или товары, либо в качестве оплаты за произведенные работы или оказанные услуги, и в отчетном периоде Общество имеет денежную выручку от продажи аналогичной продукции, товаров, работ, услуг, то такое финансовое вложение оценивается по сумме денежной выручки от реализации такого же количества аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) в том же отчетном периоде.

При передаче в обмен на финансовое вложение активов тех категорий, которые не являются источником получения выручки от обычных видов деятельности, финансовое вложение оценивается по балансовой стоимости переданного имущества, если не имеет место указанное ниже.

Общество признает прибыль по сделке, если располагает надёжной информацией о рыночной стоимости полученного финансового вложения или о рыночной стоимости передаваемого имущества. В таком случае финансовое вложение принимается к учёту (в первую очередь) по своей рыночной стоимости либо (во вторую очередь) по рыночной стоимости переданного имущества.

Общество признает убыток по сделке, если рыночная стоимость полученного финансового вложения или рыночная стоимость передаваемого имущества может быть определена, и по значению ниже балансовой стоимости передаваемого имущества. В таком случае финансовое вложение принимается к учёту (в первую очередь) по своей рыночной стоимости либо (во вторую очередь) по рыночной стоимости переданного имущества.

Оценка стоимости ценных бумаг не принадлежащих Обществу, но находящихся в ее пользовании или распоряжении

п. 17 ПБУ 19/02

Ценные бумаги, не принадлежащие Обществу на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Порядок учета ценных бумаг, приобретенных по агентскому договору или по договору комиссии

Порядок учета ценных бумаг у агента (комиссионера)

Агент или комиссионер отражает приобретенные на своё имя ценные бумаги за балансом, если их приобретение осуществлено в соответствии с договором и конкретными поручениями в пользу принципала (комитента), и сам агент (комиссионер) рассматривает их как приобретенные в пользу принципала (комитента), а не в свою пользу. При получении доходов по таким ценным бумагам (процентов, дивидендов, выручки), агент (комиссионер) признаёт соответствующую кредиторскую задолженность перед принципалом (комитентом). После подписания принципалом (комитентом) соответствующих отчетов агента (комиссионера) последний признаёт дебиторскую задолженность по агентскому (комиссионному) вознаграждению, если его сумма может быть определена.

Порядок учета ценных бумаг у принципала (комитента)

Принципал (комитент) признаёт дебиторскую задолженность в размере переданных агенту (комиссионеру) денежных средств до получения отчёта агента (комиссионера), содержащего все необходимые идентификационные признаки приобретённых ценных бумаг. После получения и подписания отчёта принципал (комитент) признаёт на балансе финансовые вложения в ценные бумаги, указанные в отчёте, одновременно с признанием расхода по агентскому вознаграждению. Также признаются доходы, полученные агентом (комиссионером) по этим ценным бумагам, вместе с признанием расхода по агентскому вознаграждению, при условии, что эти доходы указаны в полученных и подписанных принципалом отчётах агента, и определён размер агентского вознаграждения. До тех пор, пока принципал не записан в депозитарию в качестве владельца ценных бумаг, финансовые вложения учитываются по правилам, предусмотренным для финансовых вложений, по которым рыночная стоимость не определяется, вне зависимости от наличия по ним биржевых котировок. При проверке на необходимость создания резерва и расчёте размера резерва принимаются во внимание не только факторы, связанные с самими ценными бумагами, но и факторы, связанные с деятельностью агента – его платёжеспособность, надёжность взаимоотношений и т.п. В финансовой отчётности в обязательном порядке (при существенности) раскрывается информация об особенностях данного актива – об оформлении записи в депозитарию на другое лицо, о повышении рыночной котировки, не признанной в балансе и т.п.

Если у принципала (комитента) есть веские основания сомневаться в добросовестном поведении агента (комиссионера), и ожидаются трудности с получением от него приобретённых ценных бумаг, а также доходов по ним, то принципал (комитент) не признаёт финансовые вложения, а отражает дебиторскую задолженность в размере переданных агенту (комиссионеру) денежных средств с созданием по ней необходимого резерва. Финансовое вложение в таком случае признаётся только при наличии записи в депозитарию на имя принципала (комитента), а доходы по финансовому вложению признаются только при их фактическом получении (перечислении на расчётный счёт).

4.5.3. Порядок проведения последующей оценки финансовых вложений

п. 19-21 ПБУ 19/02

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в отчётности по текущей рыночной стоимости. Переоценка стоимости данных финансовых вложений производится ежеквартально. Корректировка относится на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов в корреспонденции со счетом финансовых вложений.

Доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости и расходы в виде отрицательной разницы, полученной от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости, квалифицируются как постоянные разницы для целей ПБУ 18/02, которые приводят к возникновению в бухгалтерском учете постоянного налогового обязательства (при формировании отрицательной разницы от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости) или постоянного налогового актива (при формировании положительной разницы от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости).

Определение рыночной цены производится в соответствии со следующей методикой:

«Методика переоценки финансовых вложений, по которым определяется рыночная стоимость»:

1. Под текущей рыночной стоимостью финансовых вложений принимается рыночная цена (средневзвешенная при отсутствии рыночной), исчисленная организатором торговли на рынке ценных бумаг на последнюю отчетную дату отчетного периода.

2. Для определения рыночной цены принимаются цены, публикуемые основными организаторами торговли: фондовая биржа РТС, Московская межбанковская валютная биржа, фондовая биржа «Санкт-Петербург».

3. В случае опубликования рыночных (средневзвешенных) цен или информации о проведенных торгах всеми организаторами торговли для переоценки стоимости финансовых вложений на отчетную дату за основу для корректировки стоимости финансовых вложений принимаются информация, публикуемая одной из фондовых бирж на свое усмотрение:

- Фондовая биржа РТС;
- Московская межбанковская валютная биржа;
- Фондовая биржа «Санкт-Петербург».

4. В случае если организатор торговли в котировках не вывел рыночную и/или средневзвешенную цену, то для расчета рыночной стоимости применяется следующий порядок:

4.1. Если в течение торгового дня за последний месяц отчетного квартала было совершено десять и более сделок, то рыночная цена рассчитывается как средневзвешенная цена одной ценной бумаги, исходя из совершенных сделок в течение торгового дня;

4.2. Рыночная цена рассчитывается как средневзвешенная цена одной ценной бумаги исходя из последних 10 сделок за последний месяц отчетного квартала;

4.3. Если за последний месяц отчетного квартала было совершено менее 10 сделок через организатора торговли (в том числе в случае отсутствия сделок), то рыночная цена рассчитывается как средневзвешенная цена одной ценной бумаги по последним 10 сделкам отчетного квартала;

4.4. Если за отчетный квартал было совершено менее 10 сделок через организатора торговли, то рыночной стоимостью признается последняя по времени рыночная цена или средневзвешенная цена, рассчитанная организатором торговли по предыдущему кварталу.

4.5. Если за отчетный квартал было совершено менее 10 сделок через организатора торговли, и данные о рыночной или средневзвешенной цене одной ценной бумаги организатором торговли не выведены, то рыночная стоимость рассчитывается как средневзвешенная цена одной ценной бумаги, исходя из последних 10 сделок по предыдущему кварталу.

5. При расчете рыночной цены необходимо учитывать, что суммарный объем совершенных сделок должен составлять не менее 300 тысяч рублей.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости за исключением случаев, перечисленных выше.

4.5.4 Обесценение финансовых вложений. Формирование резерва под обесценение финансовых вложений

п. 37-40 ПБУ 19/02

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые Общество рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, **признается обесценением финансовых вложений**.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у Общества, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;
- наличие информации об отзыве лицензии по основному виду деятельности у организации-эмитента;
- отрицательная величина чистых активов у организации-эмитента или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов;
- существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение организации-эмитента, от нормальных (обычных) значений;
- значительные убытки от основной деятельности у организации эмитента;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

В случае возникновения одной из выше перечисленных ситуаций, Общество осуществляет проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка условий устойчивого снижения производится **по всем** финансовым вложениям Общества, по которым наблюдаются признаки их обесценения, в том числе и в тех случаях, когда организация-эмитент является дочерней, зависимой или аффилированной компанией по отношению к отчитывающемуся Обществу.

Проверка наличия условий устойчивого снижения стоимости (обесценение) финансовых вложений, проводится Обществом **один раз в год** по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату (на 31 декабря отчетного года) и на предыдущую отчетную дату (на 31 декабря предыдущего года) учетная стоимость существенно выше их *расчетной стоимости*;
- в течение отчетного года *расчетная стоимость* финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение *расчетной стоимости* данных финансовых вложений.

Существенным признается изменение расчетной стоимости финансовых вложений на 10% и более от их учетной стоимости.

Расчетная стоимость финансовых вложений определяется инвентаризационной комиссией в процессе проведения ежегодной инвентаризации активов, имущества и обязательств Общества, на основании данных анализа отчетности и иной информации в отношении соответствующих объектов вложений за отчетный год, по сравнению с аналогичными данными на начало года.

Расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале определяется по результатам независимой оценки, если по состоянию на 31 декабря отчетного года независимым оценщиком была произведена оценка акций и долей в уставном капитале, принадлежащих Обществу, в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»

Если по состоянию на 31 декабря отчетного года независимым оценщиком не производилась оценка акций и долей в уставном капитале, принадлежащих Обществу, тогда расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале определяется исходя из стоимости чистых активов организации-эмитента, приходящейся на соответствующую акцию или долю в уставном капитале, принадлежащих Обществу. При наличии отрицательных чистых активов в объекте, стоимость вложений уменьшается до нуля, но не может быть оценена как отрицательное вложение.

Стоимость чистых активов организации-эмитента определяется исходя из данных бухгалтерского баланса организации-эмитента на конец отчетного года. При отсутствии бухгалтерского баланса организации-эмитента на конец отчетного года стоимость чистых активов определяется исходя из данных бухгалтерского баланса организации-эмитента на предыдущую отчетную дату (за 9 месяцев отчетного года).

Если получение бухгалтерского баланса организации-эмитента невозможно, а поступления от финансовых вложений в виде дивидендов отсутствуют в течение 2-х и более лет, то расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале считается равной 50% (и менее) балансовой стоимости данных финансовых вложений в зависимости от возникшей ситуации у организации-эмитента.

Расчетная стоимость других финансовых вложений (долговых ценных бумаг (векселей, облигаций), банковских вкладов (депозитов), задолженность по предоставленным другим организациям займам, задолженность, полученная по договору уступки права требования дебиторской задолженности) определяется по следующей формуле:

$$A_{PC} = A_{UC} \times \frac{1}{(1 + r)^{T - T_0}}$$

где

A_{PC} – расчетная стоимость фин. вложений;

A_{UC} – учетная стоимость фин. вложений;

r – процентная ставка (проценты указываются в числовом выражении с 2-мя знаками после запятой, т.е. процентная ставка деленная на 100; порядок определения процентной ставки указан ниже);

T – количество лет на которые Обществом были произведены финансовые вложения;

T_0 – количество лет, оставшихся до получения денежных средств по финансовому вложению.

Для определения расчетной стоимости финансовых вложений Общество использует процентную ставку, которая составляет средний процент по аналогичным финансовым вложениям, полученных Обществом в том же периоде (квартале) на сопоставимых условиях.

Под финансовыми вложениями, полученными на сопоставимых условиях, понимаются финансовые вложения, полученные в той же валюте, на одни и те же сроки, в сопоставимых объемах.

В случае если Общество не имеет аналогичных финансовых вложений полученных в одном и том же периоде (квартале) на сопоставимых условиях, то величина процентов для определения расчетной стоимости финансовых вложений, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

имущественных прав и не может осуществить дальнейшую передачу векселя. А погашенный вексель прекращает свое существование, поскольку прекращается удостоверяемое им имущественное право.

2) Выбытие векселей третьих лиц в связи с использованием их в расчетах с поставщиком товаров (работ, услуг) или в связи с их продажей третьим лицам отражается в Отчете о прибылях и убытках развернуто по статье прочие доходы и прочие расходы (при осуществлении данных операций Общество передает права по ценной бумаге (векселю) третьим лицам).

Примечание

(*) Выбытие финансовых вложений Общества, которые были получены ранее по договору уступки права требования (договору цессии) отражается в Отчете о прибылях и убытках также, как и выбытие векселей третьих лиц.

4.5.6 Порядок признания доходов по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям признаются в составе доходов в соответствии со следующей классификацией:

- доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций признаются на дату поступления сведений об их распределении (например, на дату принятого по этому вопросу решения собрания акционеров);
- доходы в виде процентов по долговым ценным бумагам (векселям, облигациям), включая проценты в виде дисконта по векселям, купонного дохода за время пребывания облигаций в собственности Общества, отражаются в бухгалтерском учете ежемесячно на наиболее раннюю из дат: конец отчетного месяца или дату предъявления к погашению;
- доходы в виде процентов по договору денежного займа признаются на наиболее раннюю их дат: дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенного договора займа, либо последний день отчетного периода, к которым относится данное начисление в соответствии с условиями договора.

Отражение дивидендов производится в полной сумме без вычета налога на прибыль. При этом, если до окончания года денежные средства не зачислены, в учете отражается начисление отложенных налоговых обязательств исходя из суммы дивидендов, признанных в составе доходов и ставки налога.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) по мере причитающегося по ним дохода в соответствии с условиями выпуска ценных бумаг (п.22 ПБУ 19/02).

Начисление процентов по облигациям производится исходя из процентной ставки, определенной условиями эмиссии облигаций, и срока нахождения облигаций на балансе в текущем месяце.

Начисление процентов по процентным векселям производится исходя из указанного в векселе процента и срока нахождения векселя на балансе.

Начисление процентов по дисконтным векселям производится по формуле:

$$\% = (N - ПЦ) / T \times D, \text{ где}$$

% – сумма процентов к начислению

N – номинальная стоимость

ПЦ – покупная стоимость

T – количество дней от приобретения до погашения

D – количество дней в отчетном периоде до момента начисления процентов.

Начисление процентов по векселям с оговоркой «по предъявлении» или «по предъявлении, но не ранее» производится в аналогичном порядке, при этом в качестве срока обращения используется предполагаемый срок обращения векселя, определяемый в соответствии с вексельным законодательством:

- для векселей с оговоркой «по предъявлении» -365 (366) дней.
- для векселей с оговоркой «по предъявлении, но не ранее» -365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу.

Начисление процентов по процентным займам производится в конце каждого отчетного периода исходя из предусмотренной договором процентной ставки и фактического числа дней пользования займом.

Начисленные доходы отражаются обособленно по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В отчетности задолженность по процентам отражается в составе краткосрочной или долгосрочной дебиторской задолженности, в зависимости от срока погашения.

4.5.7 Порядок отражения имущества, переданного в оперативное управление

Действующие нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, не содержат специальных указаний относительно порядка учета у организации-учредителя (собственника имущества) факта передачи основных средств некоммерческим организациям для ведения ими уставной деятельности на праве оперативного управления.

Руководствуясь п.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н) устанавливается следующий порядок:

- основные средства, переданные негосударственным некоммерческим учреждениям в оперативное управление, выбывают из состава основных средств Общества и учитываются в составе основных средств на балансе Учреждения;
- поскольку собственником данного имущества продолжает оставаться Общество, то зафиксированная на момент передачи в оперативное управление остаточная стоимость данных основных средств учитывается в бухгалтерском учете Общества на отдельном субсчете счета 58 «Финансовые вложения»;

В бухгалтерском балансе имущество, переданное в оперативное управление, отражается по строке 146 «Имущество, переданное в оперативное управление».

4.5.8. Порядок учета бездоходных векселей других организаций, беспроцентных выданных займов и задолженности, полученной по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод

Беспроцентные (недоходные) векселя других организаций, беспроцентные выданные займы и дебиторская задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод, не отвечают условиям, установленным для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений, т.к. не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Указанные активы отражаются в бухгалтерском учете на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по субсчету 76.16 «Бездоходные векселя, займы, дебиторская задолженность при уступке прав требования». Операции по выбытию (зачету, погашению, иному выбытию) активов отражаются в бухгалтерском учете организации корреспонденцией по счетам 60, 76 и т.п. без применения бухгалтерского счета 91 «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

В бухгалтерском балансе бездоходные векселя, выданные беспроцентные займы и задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод, отражаются либо в составе дебиторской задолженности по строке 230 «Долгосрочная дебиторская задолженность», по строке 240 «Краткосрочная дебиторская задолженность» или по строке 170 «Беспроцентные займы, предоставленные на срок более 12 месяцев».

4.6. Материально-производственные запасы

4.6.1. Критерии отнесения объекта учета к материально-производственным запасам

п.2 ПБУ 5/01

В бухгалтерском учете 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 Общества.

Сырье и материалы – это материальные ценности, предназначенные для использования в производственном процессе или используемые для управленческих нужд Общества. В случае если основным видом деятельности не является торговля, и при приобретении материальных ценностей Общество не может достоверно определить предназначены ли приобретаемые материальные ценности для использования в производственном процессе либо для перепродажи, такие материальные ценности подлежат учету в составе сырья и материалов.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Материальные ценности подлежат включению в эту категорию, если достоверно известно, что они предназначены для перепродажи.

ПБУ не применяется в отношении активов Общества, характеризующихся как незавершенное производство.

4.6.2. Определение единицы учета материально-производственных запасов

п.3 ПБУ 5/01

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается Обществом самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

4.6.3. Порядок оценки материально-производственных запасов при их поступлении

п.5 ПБУ 5/01

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Определение фактической себестоимости материально-производственных запасов приобретенных за плату

Определение фактической себестоимости сырья и материалов

п.6 ПБУ 5/01

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов в части сырья и материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Общества на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально- производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально - производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально- производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения Общества (в случае превышения уровня существенности (*)), затраты за услуги транспорта по доставке материально производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты Общества по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

(*) В случае несущественности затрат таких как:

- 1) расходов по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников;
- 2) расходов по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды)

по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу за материалы приобретенные в текущем месяце, такие затраты организация признает прочими расходами в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету материалы.

Выше перечисленные расходы признаются несущественными, если их величина составляет не более 0,2% от стоимости материалов, приобретенных в текущем месяце.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Стоимость МПЗ, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Предприятие формирует на счете 10 «Материалы» без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Определение фактической себестоимости товаров

п.13 ПБУ 5/01

Общества, осуществляющие торговую деятельность, оценивают товары следующим образом:

- **товары**, приобретенные для продажи, **оцениваются по стоимости их приобретения**;
- **импортные товары**, приобретенные для продажи, оцениваются по сумме расходов - стоимости их приобретения и таможенных пошлин, связанных с импортом товаров;
- **затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз)**, производимые до момента их передачи в продажу, учитываются обособленно на счете 44 «Расходы на продажу».

При ведении бухгалтерского учета организации розничной торговли не используют счет 42 «Торговая наценка».

п.7 ПБУ 5/01

Определение фактической себестоимости материально-производственных запасов, изготовленных самим Обществом

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самим Обществом определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется Обществом в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

п.8 ПБУ 5/01

Определение фактической себестоимости материально-производственных запасов, полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Общества, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) Общества.

п.9 ПБУ 5/01

Определение фактической себестоимости материально-производственных запасов полученных безвозмездно

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных Обществом по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия или ремонта основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей ПБУ 5/01 под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

п. 10 ПБУ 5/01

Определение фактической себестоимости материально-производственных запасов полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Обществом. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Обществом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Общество определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Обществом, стоимость материально-производственных запасов, полученных Обществом по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально - производственные запасы.

п. 14 ПБУ 5/01

Оценка фактической себестоимости МПЗ, не принадлежащих Обществу, но находящихся в ее распоряжении

Материально-производственные запасы, не принадлежащие Обществу, но находящиеся в его пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре и (или) указанной в передаточных актах.

Если стоимость материально-производственных запасов не указана в первичных документах, то они принимаются к учету по рыночной стоимости (с учетом НДС).

Порядок учета неотфактурованных поставок

п. 36-41 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. № 119н

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, накладная по форме ТОРГ-12 или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов (по форме № М-7). Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Организация принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов.

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материальных запасов, они учитываются в общеустановленном в данной организации порядке.

Неотфактурованные поставки приходуются на отдельном субсчете счета 10 «Материалы» (счет 10.13 «Материалы в неотфактурованных поставках»).

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

а) учетная стоимость материальных запасов не меняется;

б) величина налога на добавленную стоимость принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;

в) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:

- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

- увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

Порядок учета материально-производственных запасов, принадлежащих Обществу, но находящихся в пути

п. 26 ПБУ 5/01

Материально-производственные запасы, принадлежащие Обществу, но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Под материально-производственными запасами в пути понимаются материально-производственные запасы, которые еще не поступили в Общество, но право собственности на которые перешло к Обществу в соответствии с условиями договора.

Такие материально-производственные запасы, приходятся на отдельном субсчете счета 10 «Материалы» (счет 10.12 «Материалы в пути») по стоимости, указанной в договоре, в корреспонденции со счетом расчетов с поставщиками без оприходования этих ценностей на склад.

После поступления в Общество материально-производственных запасов и расчетных документов по ним, производится их оприходование на склад. Фактическое поступление МПЗ в Общество отражается путем смены соответствующего субсчета на счетах учета МПЗ.

После получения расчетных документов учетная цена МПЗ в пути корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно с этим уточняются расчеты с поставщиком.

4.6.4. *Порядок применения учетных цен при принятии к учету сырья и материалов*

В бухгалтерском при формировании фактической себестоимости сырья и материалов применяются учетные цены.

п. 80 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. №119н

Учетные цены

В качестве учетных цен устанавливаются договорные цены.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.

Если в договоре купли-продажи не обозначена цена в денежном выражении, значит, в договоре указан порядок ее определения. Т.е., учетные цены формируются на основании договора и первичных документов, поступивших от поставщика (например, товарная накладная по форме №ТОРГ-12).

Остальные расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов.

п. 70 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. №119н

Перечень транспортно-заготовительных расходов

В состав транспортно - заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору, в том числе расходы по доставке материалов от станции назначения до складов Общества и расходы по разгрузке;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой

(сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников в случае превышения уровня существенности (см. ниже (*));

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды) в случае превышения уровня существенности (см. ниже (*));
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;
- расходы по дополнительным сборам, услугам (пользование вагонов, уборка вагонов, т.п.) транспортных организаций (кроме штрафов)
- расходы по плате за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования);
- таможенные и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей;
- расходы по таре и упаковке;
- расходы по страхованию, расходы по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик, приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом;
- другие расходы.

(*)Примечание:

В случае несущественности затрат таких как:

- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды

по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу за материалы приобретенные в текущем месяце, такие затраты организация признает прочими расходами в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету материалы.

Выше перечисленные расходы признаются несущественными, если их величина составляет не более 0,2% от стоимости материалов, приобретенных в текущем месяце.

Организация учета ТЗР по группам (видам) материалов

Учет ТЗР организуется по группам (видам) материалов: исходя из аналитических признаков рабочего плана счетов.

В случае если это возможно учет ТЗР ведется по номенклатуре материалов.

4.6.5. Оценка материально-производственных запасов при отпуске их в производство и ином выбытии

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии материально-производственные запасы подлежат списанию в бухгалтерском учете.

Виды выбытия материально-производственных запасов:

- списание МПЗ в производство
- Реализация МПЗ на сторону;

- за плату, в соответствии с договором купли-продажи;

- по договору дарения или безвозмездно;
- при выдаче или возврате товарного кредита.

- **Прочее выбытие МПЗ:**

- истечения сроков хранения, морального устаревания иных случаев утраты потребительских свойств;
- выявления недостатков при инвентаризации;
- хищения или порчи МПЗ;
- порчи МПЗ при авариях, пожарах, стихийных бедствиях.

п. 16, 17 ПБУ 5/01

Оценка материалов и сырья при их выбытии

При отпуске материалов и сырья в производство и ином выбытии их оценка производится **по средней себестоимости**.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, осуществляется:

- **методом средневзвешенной оценки** - исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период).

Расчет средней себестоимости по методу средневзвешенной можно представить в виде следующей формулы:

$$C_{ст} = (C_0 + F_{с.1} + F_{с.2} + F_{с.3} + \dots) / (П_0 + П_1)$$

где:

$C_{ст}$ – средняя себестоимость за период, в руб.;

C_0 – себестоимость остатка данной номенклатуры МПЗ на начало периода, в руб.;

$F_{с.1}$, $F_{с.2}$ и т.д. – фактическая себестоимость каждого прихода одной и той же номенклатуры МПЗ за отчетный период, в руб.;

$П_0$ – остаток МПЗ на начало отчетного периода в количественном выражении;

$П_1$ – приход МПЗ за отчетный период в количественном выражении.

Оценка товаров при их выбытии

При реализации товаров (за исключением квартир) и ином их выбытии оценка товаров производится **по средней себестоимости**. Средняя себестоимость товаров определяется по методу средневзвешенной оценки.

При реализации (выбытии) товаров, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе (виду) товаров как частное от деления общей себестоимости **группы (вида) товаров** на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце (п. 75 Приказ Минфина РФ №119н от 28.12.2001 г.)

Оценка материально-производственных запасов, используемых Обществом в особом порядке

Материально-производственные запасы, используемые Обществом в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, оцениваются по себестоимости каждой единицы таких запасов.

4.6.6. Порядок учета потерь при хранении и транспортировке МПЗ в пределах и сверх норм естественной убыли

п. 58 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. №119н

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в Общество материалов, учитываются в следующем порядке:

а) **сумма недостатков и порчи в пределах норм** естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются. Сумма недостатков и порчи списывается с кредита счета расчетов в корреспонденции с дебетом счета "Недостачи и потери от порчи ценностей". Одновременно

недостающие и (или) испорченные материалы списываются со счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" и относятся на транспортно - заготовительные расходы или на счета отклонений в стоимости материальных запасов.

Если испорченные материалы могут быть использованы Обществом или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи;

б) **недостачи и порча материалов сверх норм** естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы Обществом или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;
- сумма транспортно - заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);

п. 60 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. №119н

При отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска (например, в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен (полностью или частично), такие суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем на счет "Недостачи и потери от порчи ценностей".

п. 61 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001г. №119н

4.7. Специальная одежда и специальные инструменты, приспособления, оборудование

4.7.1. Критерии отнесения объектов учета к спец. оснастке, спец. одежде, форменной одежде

п. 1-9 Приказа Минфина РФ от 26.12.2002г. № 135н

Учет спец. инструмента, спец. приспособлений, спец. оборудования (далее - спец. оснастка) и спец. одежды осуществляется на основании Приказа Минфина РФ от 26.12.2002 года №135н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

К бухгалтерскому учету в качестве указанных активов Общества принимаются:

- специальный инструмент и специальные приспособления - технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- специальное оборудование - многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций;
- специальная одежда - средства индивидуальной защиты работников Общества.

В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений.

Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

В состав специального оборудования включаются:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций;

- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульты, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);

- реакторное оборудование;

- деэвакуационное оборудование;

- другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

Состав специального оборудования определяется и утверждается приказом руководителем Общества.

В состав специальной одежды входит: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные

4.8. Учет расходов по займам и кредитам

4.8.1. Критерии применения норм ПБУ 15/2008

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим), организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

4.8.2. Порядок учета расходов по полученным займам и кредитам

п.3. ПБУ 15/2008

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее - расходы по займам), являются:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

п.п.2, 4, 5, 8 ПБУ 15/2008

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов равномерно, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

п. 7 ПБУ 15/2008

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива (см. п. 4.8.4 данной учетной политики).

4.8.3. Классификация (группировка) задолженности по полученным займам и кредитам

Задолженность Общества заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

Указанная краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной и (или) просроченной.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев.

Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

4.8.4. Порядок осуществления перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность

Краткосрочная часть долгосрочной задолженности учитывается на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» пока срок погашения по договору находящейся в распоряжении Общества основной суммы долга будет превышать 12 месяцев. Долгосрочная задолженность по полученным займам, кредитам, срок погашения которых наступает меньше, чем через 12 месяцев на дату составления отчетности, переводится в состав краткосрочной задолженности.

Задолженность по полученным займам и кредитам должна отражаться на счетах бухгалтерского учета с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

Если проценты должны уплачиваться в срок, не превышающий 12 месяцев, то такие проценты должны квалифицироваться как краткосрочные вне зависимости от того, что основной долг является долгосрочным, и учитываться обособленно на том счете, на котором учитывается основная сумма долга.

Если проценты увеличивают основную сумму долга и подлежат уплате вместе с основной суммой, то они отражаются также, как отражается основная сумма – в составе долгосрочной либо краткосрочной задолженности и точно также отражается перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную при приближении срока платежа до 12 месяцев. Тогда начисление процентов зависит от того, как квалифицировалась задолженность в момент их начисления.

4.8.5. Порядок учета дополнительных расходов по займам

п. 3, 8 ПБУ 15/2008

Дополнительными расходами по займам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Дополнительные расходы по займам включаются равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

4.8.6. Порядок включения расходов по займам в стоимость инвестиционного актива

п. п. 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 ПБУ 15/2008

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом Общество понимает объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Длительным периодом времени в целях классификации имущества как инвестиционного актива считать период более чем 3 месяца, существенными затратами в целях классификации имущества как инвестиционного актива считать расходы стоимостью более 5% от первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства» по состоянию на последний отчетный период.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

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.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

4.8.7. Порядок отражения процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям *п. 15 ПБУ 15/2008*

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

п. 16 ПБУ 15/2008

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

4.9. Доходы и расходы по обычным видам деятельности

4.9.1. Классификация доходов и расходов Общества

Классификация доходов Общества

п. 2, 4, 5 ПБУ 9/99

Доходами Общества признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательства, приводящее к увеличению капитала этого Общества, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учета Общество **самостоятельно** признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Общество признает доходами от обычных видов деятельности следующие поступления от:

- управление коммерческими организациями
- оказание консультационных, информационных услуг
- другие виды деятельности, связанные с получением дохода, в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете подписания акта оказанных услуг по договорам с заказчиками.

Классификация расходов Общества

п. 2, 4, 5 ПБУ 10/99

Расходами Общества признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательства, приводящее к уменьшению капитала этого Общества, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности в Обществе формируют:

- управление коммерческими организациями
- оказание консультационных, информационных услуг
- другие виды деятельности, связанные с получением дохода, в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»

4.9.2. Порядок признания выручки и расходов в бухгалтерском учете

Порядок признания выручки

п. 12, 14 ПБУ 9/99

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных Обществом в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах «а», «б» и «в».

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены Обществом.

Порядок признания расходов

п. 16 - 18 ПБУ 10/99

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества, имеется в случае, когда Общество передало актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных Обществом, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается дебиторская задолженность.

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

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

4.9.3. Порядок учета компенсируемых расходов

В случае, если отношения сторон договора содержат элементы позволяющие их квалифицировать, как отношения агента и принципала, то все затраты, понесенные в рамках этих отношений, следует учитывать так, как они учитываются при отражении посреднических договоров. Сторона, выступающая в роли посредника, не может признать возмещаемые затраты своими расходами, отражаемыми в отчете о прибылях и убытках, поскольку они не приводят к оттоку экономических выгод. Соответственно все полученные этой стороной возмещения затрат в рамках подобных взаимоотношений с контрагентом, не следует признавать ее доходами, поскольку не происходит притока экономических выгод.

Поэтому, если условиями договора между покупателем и поставщиком (между арендатором и арендодателем) предусмотрено возмещение затрат, которые связаны с выполнением условий договора и при этом возмещаемые затраты осуществляются исключительно путем приобретения услуг у третьего

лица, то сумма возмещаемая покупателем товаров (работ, услуг) продавцу не является выручкой от реализации. Расходы, возмещенные покупателем, учитываются продавцом обособлено на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Примерами таких договоров могут служить следующие договора:

- договор на реализацию товара (с условиями о компенсации продавцу расходов за железнодорожные перевозки (железнодорожный тариф));
- транспортно-экспедиционный договор на условиях агентирования, на оказание услуг, связанных с организацией перевозок грузов с использованием подвижного состава третьих лиц (с условиями о компенсации расходов на аренду вагонов у третьих лиц, железнодорожного тарифа и других расходов, осуществленных в интересах заказчика);
- договор на оказание услуг, связанных с организацией перевозок грузов с использованием собственных вагонов (с условиями о компенсации железнодорожного тарифа и других расходов, осуществленных в интересах заказчика);
- договор аренды (с условиями о компенсации арендодателю коммунальных расходов, расходов на электроснабжение, связи и др. расходов).

Покупатель возмещает расходы на основании отчета продавца, к которому прилагаются первичные документы, подтверждающие характер и размер понесенных им расходов, к таким документам относятся:

- договор с третьими лицами об оказании транспортных услуг, договор о предоставлении коммунальных услуг и др.;
- железнодорожные накладные, акты о выполненных работах (услугах) и др.;
- счета-фактуры;
- копии платежных поручений о фактическом перечислении денежных средств и другие документы.

4.9.4. Порядок признания выручки и расходов от выполнения работ (оказания услуг, продажи продукции) с длительным производственным циклом изготовления

п. 13 ПБУ 9/99

Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления признается в бухгалтерском учете по завершению выполнения работ, оказания услуг, изготовлении продукции, в целом, если не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг).

4.9.5. Порядок признания расходов по взносам в саморегулируемую организацию

Взносы (вступительный взнос, взнос в компенсационный фонд и членские взносы), уплачиваемые в саморегулируемую организацию (СРО), осуществляются в целях получения допуска к выполнению работ, являющихся обычным видом деятельности для предприятия.

Вступительный взнос и взнос в компенсационный фонд признаются в составе расходов единовременно по дате начала действия свидетельства, т.е. по дате вступления в СРО.

Регулярные членские взносы подлежат признанию в составе расходов единовременно в соответствии со сроками их уплаты, установленными СРО.

4.10. Методология учета расходов, расчета НЗП, формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг)

4.10.1. Классификация затрат, перечень прямых и косвенных затрат :

Для учета расходов по обычным видам деятельности Общество использует следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 44 «Расходы на продажу».

В зависимости от способов включения в себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Под прямыми затратами понимаются расходы, связанные с производством определенного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг).

К прямым расходам относятся:

- 1) заработная плата за фактически отработанное время и премии, связанные с выполнением работы, по конкретным договорам;
- 2) Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, в сумме, относящейся к указанной выше заработной плате;
- 3) командировочные расходы, относящиеся к выполнению конкретного договора (заказа);
- 4) амортизация основных средств, используемых для производства продукции (работ, услуг) по конкретным договорам;
- 5) стоимость МПЗ, используемых при производстве продукции (работ, услуг) по конкретным договорам;
- 6) работы, услуги производственного характера, выполненные сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (в т.ч. услуги по переработке давальческого сырья, посреднические услуги, транспортные услуги).

Учет прямых расходов по обычным видам деятельности ведется на счете 20 «Основное производство»

Счет 20 «Основное производство» используется для учета затрат, связанных производством готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском готовой продукции, оказанием услуг, выполнением работ;

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются:

- суммы фактической себестоимости выполненных работ, оказанных услуг (Д-т 90.2 К-т 20)

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется:

- по подразделениям;
- по заказам;
- по видам готовой продукции (работ, услуг);
- по статьям затрат.

Счет 23 «Вспомогательное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства Общества. В частности, этот счет используется для учета затрат производства, обеспечивающих:

- обслуживание основного производства различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств.

По дебету счета 23 «Вспомогательное производство» отражаются:

- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые обслуживающими подразделениями;
- стоимость МПЗ, используемых при выполнении работ, услуг обслуживающими подразделениями;
- заработная плата сотрудников обслуживающих подразделений и отчисления с нее;
- амортизация оборудования, используемого обслуживающими подразделениями и хозяйствами;
- прочие расходы обслуживающих производств и хозяйств.

По кредиту счета 23 «Вспомогательное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг (Д-т 20 К-т 23).

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательное производство» ведется:

- по подразделениям;
- по заказам (видам продукции, работ, услуг);
- по статьям затрат

По окончании отчетного месяца суммы фактически завершенной производством продукции вспомогательного подразделения (выполненных работ, оказанных услуг), относятся в полной сумме на счет 20 «Основное производство» на заказ (вид продукции, работ, услуг), для которого данная продукция (работы, услуги) были выполнены вспомогательным подразделением.

Учет косвенных расходов, связанных с управлением производства ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

4.10.2. Учет управленческих расходов на Предприятиях сервисного контура

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведется учет косвенных расходов, связанных с управлением производства, которые непосредственно не связаны с производственным процессом.

По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

По кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» ежемесячно отражается вся сумма общехозяйственных расходов, учтенная на данном счете, которая относится в дебет счета 90.8 «Управленческие расходы».

Т.о., общехозяйственные расходы признаются в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг **полностью** в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется:

- по подразделениям;
- по статьям затрат.

Общехозяйственные расходы, ежемесячно списываются в дебет счета 90.8 «Управленческие расходы» по видам номенклатурных групп товаров (работ, услуг).

Формирование финансового результата от обычной деятельности производится отдельно по рынкам сбыта (Россия, Республика Беларусь, СНГ, Дальнее зарубежье) и с подразделением по видам номенклатурных групп товаров, работ, услуг по каждому рынку сбыта.

С этой целью, общехозяйственные расходы (включая общехозяйственные расходы обособленных подразделений (филиалов) ежемесячно распределяются в пропорционально выручке (без учета НДС) от реализации всех видов товаров, работ, услуг (по номенклатурным группам), на каждом из рынков сбыта (Россия, Республика Беларусь, СНГ, Дальнее зарубежье).

Распределенная указанным способом сумма общехозяйственных расходов, приходящаяся на определенный рынок сбыта и на определенную номенклатурную группу товаров, списывается на соответствующий субсчет счета 90.08. «Управленческие расходы».

4.10.3. Метод учета прямых затрат

Общества, осуществляющие выполнение работ, оказание услуг ведут учет расходов при выполнении работ, оказании услуг **позаказным методом**.

Предприятие осуществляют **учет** расходов при выполнении работ, оказании услуг **позаказным методом в разрезе каждого договора**.

Позаказный метод учета затрат

Позаказный метод учета затрат организуется на Предприятии для учета затрат и калькулирования себестоимости индивидуальной продукции (работ, услуг).

Позаказный метод учета затрат применяется Обществами в случае:

- производства продукции мелкими партиями и (или) по индивидуальным заказам по договорам о давальческой переработке сырья;
- выполнения работ по договорам (заказам) своих клиентов;
- оказания услуги по договорам (заказам) своих клиентов.

Объектом учета и калькулирования являются:

- единица выпускаемой готовой продукции по каждому заказу;
- работа, выполняемая по договору подряда;
- услуга, оказываемая по договору на возмездное оказание услуг.

Себестоимость выполняемого договора (заказа) формируется:

- из прямых расходов, относящихся непосредственно к каждому заказу (счет 20);

Прямые расходы, относящиеся к определенным заказам, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 20 «Основное производство» в разрезе каждого договора (заказа).

Как указывалось выше аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется:

- по подразделениям;
- **по заказам;**
- по видам готовой продукции (работ, услуг);
- по статьям затрат.

Общепроизводственные расходы подлежат ежемесячному списанию в дебет счета 20 «Основное производство». При этом, общепроизводственные расходы распределяются между заказами пропорционально выручке от реализации готовой продукции, работ, услуг.

По окончании отчетного периода сумма расходов, накопленная на счете 20 «Основное производство» в разрезе номенклатурных групп договоров (заказов) закрывается на счет 90.02.1 «Себестоимость продаж, не облагаемых ЕНВД» и относится на соответствующий рынок сбыта (Россия, Республика Беларусь, СНГ, Дальнее зарубежье).

В случае если Общество выполняет работы (услуги) по договору, рынок сбыта которых не может быть определен, то по окончании отчетного периода сумма расходов, накопленная по таким договорам на счете 20 «Основное производство» ежемесячно распределяется между рынками сбыта пропорционально выручке от реализации работ (услуг) (без учета НДС) по каждому рынку сбыта (Россия, Республика Беларусь, СНГ, Дальнее зарубежье). Распределенная таким образом сумма расходов, приходящаяся на определенный рынок сбыта, списывается на соответствующий субсчет счета 90.02.1 и относится на соответствующую номенклатурную группу договоров (заказов).

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

4.10.4. Порядок оценки незавершенного производства

Для целей бухгалтерского учета под незавершенным производством понимается не выполненные на конец отчетного периода работы, оказанные услуги и (или) выполненные работы, услуги, но не принятые заказчиками (работы, услуги по которым не подписаны акты выполненных работ, оказанных услуг).

Объем незавершенного производства (НЗП) определяется Обществом на конец каждого отчетного периода, при этом НЗП оценивается по фактической производственной себестоимости.

Стоимость НЗП учитывается по дебету счета 20 «Основное производство» в разрезе каждого договора (заказа).

4.10.5.

п.65 Приказа № 34н Минфина РФ от 29.07.1998

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом Обществом в течение периода, к которому они относятся.

На основе соблюдения принципа соответствия доходов и расходов и их временной привязки к соответствующему отчетному периоду, расходы относятся не к тому периоду, когда они возникли, а к тому периоду, в течение которого они были использованы с целью получения дохода.

Если такой период больше отчетного, то необходимо отражать подобные затраты в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов, и списывать на затраты исходя из срока, к которому они относятся. В этой связи бухгалтерские регистры в части расходов будущих периодов должны содержать следующую информацию:

- дата начала использования;
- дата окончания использования;
- общий размер расходов в денежном выражении;
- размер расходов, приходящихся на 1 месяц.

Расходы будущих периодов отражаются на одноименном счете 97 по каждому виду расхода и классифицируются на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочными признаются расходы, погашение которых будет производиться в период до 12 месяцев, долгосрочными признаются расходы, погашение которых будет производиться свыше 12 месяцев. При наступлении срока погашения менее 12 месяцев для долгосрочного расхода он переводится в разряд краткосрочного.

Информация о расходах будущих периодов отражается Обществом в бухгалтерском балансе следующим образом:

- в составе внеоборотных активов по статье «Расходы будущих периодов, которые будут списаны более чем через 12 месяцев» указывается информация о долгосрочных расходах будущих периодов;
- в составе оборотных активов по статье «Прочие запасы и затраты» указывается информация о краткосрочных расходах будущих периодов.

Предоплата долгосрочных услуг по аренде, подписке, рекламе и иным подобным договорам признается в качестве дебиторского требования в форме выданных авансов и погашается по мере пользования услугами, предусмотренными договором. Если у другой стороны отсутствуют какие бы то ни было обязательства перед Обществом, то указанные затраты признаются в качестве расхода текущего периода (за исключением указанного ниже).

Отражение затрат в качестве расходов будущих периодов возможно только в случае одновременного выполнения двух условий:

- на момент составления отчетности у другой стороны, отсутствуют какие бы то ни было обязательства перед Обществом (связанные с осуществлением данных затрат);
- произведенные затраты определенно относятся к получению дохода в будущих периодах и на момент составления отчетности обеспечивают будущие экономические выгоды.

4.10.6. Основные виды расходов, квалифицируемые как расходы будущих периодов

К расходам будущих периодов Общества относят следующие расходы:

- расходы по приобретению лицензии на осуществление определенных видов деятельности, погашение которых осуществляется в течение срока действия данных лицензий;
- расходы по обязательному и добровольному страхованию работников;
- расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности;
- расходы по добровольному страхованию имущества и гражданской ответственности;
- расходы, связанные с приобретением программных продуктов и баз данных по договорам купли-продажи или договорам мены, если эти активы не соответствуют условиям, установленным для признания их в качестве нематериальных активов (п.3 ПБУ 14/2000);
- расходы, связанные с долгосрочным выкупом лизингового имущества;
- расходы по сертификации;
- расходы на оплату отпусков будущих периодов
- расходы по полученным кредитам и займам;
- причитающийся заимодавцу доход по проданным облигациям;

- сумма дисконта по выданному векселю;
- прочие аналогичные виды расходов, отвечающие критериям признания их в качестве расходов будущих периодов;

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам используется счет 97 «Расходы будущих периодов».

4.10.7. Порядок списания расходов будущих периодов

п.19 ПБУ 10/99, п.65 Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.1998г.

В бухгалтерском учете расходы будущих периодов подлежат списанию в течение периода, к которому они относятся исходя из условий договора. В случае если в договоре срок не установлен, то срок списания расходов устанавливается Обществом самостоятельно приказом руководителя, оформленного на основании внутренних документов, составленных функциональными специалистами, с учетом требований по признанию расходов в бухгалтерском учете.

Расходы будущих периодов подлежат списанию по видам расходов **равномерно** в течение периода, к которому они относятся.

Для некоторых видов затрат предусматриваются следующие сроки списания:

- по стоимости приобретенных лицензий на осуществление видов деятельности – в течение сроков, на которые выданы данные лицензии;
- по стоимости программных продуктов (за исключением случаев приобретения исключительного авторского права на программы для ЭВМ, базы данных) — исходя из данных технических служб о сроке полезного использования данных продуктов, либо сроку определенному договором;
- по платежам (страховым взносам) по всем видам страхования — исходя из периода, на который заключен соответствующий договор страхования;
- по новым производствам — в течение срока освоения проектной мощности в соответствии с графиком, утвержденным руководителем Общества, но не более 2-х лет;
- по расходам по займам и кредитам – равномерно в течение срока займа (кредитного договора);
- затраты организации по возмещению потерь сельскохозяйственного производства, упущенная выгода включаются в состав расходов равномерно в течение срока эксплуатации участка недр.

Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходы списываются в дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. в зависимости от своего назначения.

Списание расходов за право осуществления отдельных видов деятельности, требующих лицензии, осуществляется равномерно ежемесячно в течение установленного срока действия лицензии. При этом до наступления момента получения доходов по этим видам деятельности расходы списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а начиная с момента получения доходов – на расходы по обычным видам деятельности. Обоснование распределения списания расходов между отчетными периодами приводится в Пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

4.11. Прочие доходы и расходы

4.11.1. Перечень прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете

Классификация доходов Общества

п.4, 5 ПБУ 9/99

Доходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- доходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учета Общество **самостоятельно** признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

п.7-9 ПБУ 9/99

Прочими доходами являются:

- прибыль, полученная Обществом в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- активы, полученные от ликвидации объектов основных средств, незавершенного капитального строительства, при проведении ремонтных работ; активы, выявленные в результате проведения инвентаризации;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств Общества, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете Общества в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных Обществу убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.); стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Классификация расходов Общества

п.4 ПБУ 10/99

Расходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Прочие расходы Общества

п.11-13 ПБУ 10/99

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые Обществом за предоставление ему в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- изменение величины резерва, создаваемого в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, в результате дисконтирования его стоимости;
- налог на имущество;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных Обществу убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

Курсовые разницы

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

операциям по пересчету стоимости активов и обязательств.

* Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте по мере изменения курса не производится.

**Для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов и других активов, не перечисленных в абзаце* учетной политики, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы, активов, перечисленных абзаце** учетной политики, а также средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

При незначительном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте производится **по курсу на дату совершения операции.**

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Доходы (расходы), возникшие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности

Доходы (расходы), возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.) включаются в состав прочих доходов (расходов).

Результаты чрезвычайных обстоятельств – это события или операции, отличающиеся от нормальной хозяйственной деятельности своим неординарным и редким характером. Для того, чтобы событие или операция могли быть признаны результатом чрезвычайных обстоятельств, должны быть выполнены следующие два критерия:

- Неординарный характер: событие или операция должны быть в высшей степени нетипичными для данного Общества; его или ее тип никак не должен соотноситься или может лишь косвенно соотноситься с обычной деятельностью Общества, с учетом обстановки, в которой действует Общество.
- Редкий характер: характер события или сделки не предполагает их повторения в обозримом будущем, с учетом обстановки, в которой действует Общество.

Согласно Федеральному закону от 21.12.1994 № 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера» - под чрезвычайной ситуацией понимается обстановка на определенной территории, сложившаяся в результате аварии, опасного природного явления, катастрофы, стихийного или иного бедствия, которые могут повлечь или повлекли за собой человеческие жертвы, ущерб здоровью людей или окружающей природной среде, значительные материальные потери и нарушение условий жизнедеятельности людей.

Определения понятий «авария» и «инцидент» даны в Федеральном законе от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов», в частности:

- под аварией понимается разрушение сооружений и (или) технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте, неконтролируемые взрыв и (или) выброс опасных веществ.
- инцидентом признается отказ или повреждение технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте, отклонение от режима технологического процесса, нарушение положений ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов», других федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также нормативных технических документов, устанавливающих правила ведения работ на опасном производственном объекте. При этом, как правило, под отказом технического устройства понимается временная утрата техническим устройством, применяемым на опасном производственном объекте, способности функционировать по назначению в режиме эксплуатации; повреждением технического устройства признается утрата отдельной частью технического устройства, применяемого на опасном производственном объекте, способности обеспечивать функциональное назначение. Инцидент на опасном производственном объекте комбината, повлекший существенные материальные потери, свидетельствует о появлении убытков в связи с возникновением чрезвычайной ситуации.

Согласно Постановлению о классификации чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера (утв. Правительством РФ от 21.05.2007 №304) к чрезвычайной ситуации локального характера относится чрезвычайная ситуация, в результате которой территория, на которой сложилась чрезвычайная ситуация и нарушены условия жизнедеятельности людей (далее - зона чрезвычайной ситуации), не выходит за пределы территории объекта, при этом количество людей, погибших или получивших ущерб здоровью (далее - количество пострадавших), составляет не более 10 человек либо размер ущерба окружающей природной среде и материальных потерь (далее - размер материального ущерба) составляет не более 100 тыс. рублей;

4.11.2. Порядок признания прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете

Порядок определения величины прочих поступлений

п. 10, 11 ПБУ 9/99

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

- Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств Общества, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности Общества) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному п.6 ПБУ 9/99.
- Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных Обществу убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.
- Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется

66

Обществом на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

- Активы (в т.ч. запасные части в виде деталей, узлов, агрегатов и т.п.), полученные при ремонте и инвентаризации, принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.
- Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход Общества в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете Общества.
- Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.
- Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков Общества, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

Порядок признания прочих поступлений

п.16 ПБУ 9/99

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств Общества, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности Общества) признаются в том же порядке, как выручка (п.12 ПБУ 9/99). При этом, для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных Обществу убытков признаются в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, признаются в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки активов признаются в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;
- иные поступления признаются по мере образования (выявления).

Порядок определения величины прочих расходов

п.14, 15 ПБУ 9/99

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке.

- Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Общества, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности Общества), процентов, уплачиваемых Обществом за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному п.6 ПБУ 10/99.
- Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных Обществом убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных Обществом.
- Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы Общества в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете Общества.

- Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков Общества, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Порядок признания прочих расходов

п.16 - 18 ПБУ 10/99

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества, имеется в случае, когда Общество передало актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных Обществом, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается дебиторская задолженность.

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

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

4.12. Резервы предстоящих расходов и платежей, оценочные резервы, резервы по условным фактам хозяйственной деятельности

4.12.1. Общие положения по формированию резервов

Общество **не предусматривает создание** для целей бухгалтерского учета следующих видов резервов предстоящих расходов:

1. Резерв на капитальный ремонт основных средств;
2. Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
3. Резерв производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства.

Порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений изложен в разделе «Финансовые вложения».

4.12.2. Резервы по условным фактам хозяйственной деятельности

Общество создает резервы по условным фактам хозяйственной деятельности в связи с существующими на отчетную дату обязательствами Общества, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

- существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод Общества. Очень высокая или высокая вероятность свидетельствует о том, что у Общества отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности Общества;
- величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Порядок создания резерва по условным фактам хозяйственной деятельности раскрывается в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности Общества.

В случае, если Общество предполагает существенное изменение покупательной способности валюты РФ в будущие отчетные периоды, рассчитывается дисконтированная стоимость резерва.

Применяемая ставка и способы дисконтирования раскрываются в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности Общества.

4.12.3. Формирование резерва по сомнительным долгам

п.70 Приказа Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н

Общество создает резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты Общества.

Сомнительным долгом признается **дебиторская задолженность** Общества, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности Общества.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

По задолженности аффилированных лиц (в т.ч. по задолженности предприятий входящих в группу «Мечел»), в случае, если Общество имеет оперативную возможность повлиять на результаты экономической деятельности организации-должника, в том числе, на понуждение последнего совершить оплату за отгруженные товары (работы, услуги), резерв по сомнительным долгам Обществом не создается.

Во всех остальных случаях по задолженности аффилированных лиц (в т.ч. по задолженности предприятий входящих в группу «Мечел») резерв по сомнительным долгам создается в обычном порядке.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1. по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
2. по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
3. по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резерв по сомнительным долгам».

Резерв по сомнительным долгам используется Обществом лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва:

- меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного месяца, разница подлежит включению в состав прочих доходов текущего отчетного периода;
- больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного месяца, разница подлежит включению в состав прочих расходов текущего отчетного периода.

Списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва по дебету счета 63 «Резерв по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав прочих расходов текущего отчетного месяца.

4.12.4. Формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете на основании данных первичного учета и инвентаризации ТМЦ.

В ходе инвентаризации выявляются материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная

стоимость, стоимость продажи снизилась. Выявленные материально-производственные запасы отражаются в отдельной инвентаризационной ведомости.

Сумма резерва по каждой единице материально-производственных запасов определяется специально созданной комиссией, и оформляется Протоколом.

Если по итогам инвентаризации не выявлено наличие материально-производственных запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи снизилась, то данный факт фиксируется в итоговом протоколе (решении) инвентаризационной комиссии.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей **образуется за счет финансовых результатов организации** на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

В случае выбытия запасов, по которым ранее был создан резерв, суммы резерва, относящиеся к выбывшим запасам, восстанавливаются и отражаются в составе прочих доходов.

Расходы в виде суммы отчислений в резерв под снижение стоимости материальных ценностей и доходы в виде суммы восстановленного резерва под снижение стоимости материальных ценностей квалифицируются как постоянные разницы для целей ПБУ 18/02, которые приводят к возникновению в бухгалтерском учете постоянного налогового обязательства (при формировании резерва под снижение стоимости материальных ценностей) или постоянного налогового актива (при восстановлении суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей).

4.12.5. Формирование резерва на оплату отпусков

Резерв на оплату отпусков формируется в следующем порядке:

1. В начале отчетного года на текущий год определяется:

- *Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (включая сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний)*

Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска определяется как сумма планируемых отпускных по каждому сотруднику организации, определенная исходя из средней заработной платы сотрудника и количества дней отпуска, которые могут быть предоставлены сотруднику за текущий год, если резерв создавался в предыдущем году, либо включая дни неиспользованного отпуска за предыдущие периоды, если резерв создается впервые.

В состав планируемых расходов на оплату отпуска включается сумма страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, рассчитанная исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска является предельной суммой отчислений в резерв.

- *Предполагаемая сумма расходов на оплату труда по организации*

Расходами на оплату труда признаются все виды выплат, применяемые работодателями в пользу работников и учитываемые при расчете среднего заработка, т.е. выплаты, предусмотренные п. 2 Положения об особенностях исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 №922.

- *Ежемесячный процент отчислений в резерв на оплату отпусков*

Ежемесячный процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда (в состав каждого показателя включаются суммы исчисленных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).

Для расчета ежемесячного процента отчислений применяются показатели в целом по предприятию / в разрезе структурных подразделений (выбранный порядок расчета ежемесячного процента утверждается в учетной политике Предприятия).

Для определения указанных показателей обществом составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера отчислений в резерв.

2. Начисление резерва осуществляется ежемесячно. Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется как произведение суммы фактически начисленных расходов на оплату труда по организации и ежемесячного процента отчислений в резерв на оплату отпусков.

$$CO = (ФОТ +) \times ПО,$$

где:

CO – сумма отчислений в резерв за соответствующий месяц;

ФОТ – фактические расходы на оплату труда за соответствующий месяц;

ПО – ежемесячный процент отчислений в резерв.

При этом делаются проводки:

Дт счета затрат – Кт 96 «Резерв по отпускам»

По достижении предельной суммы отчислений в резерв начисление резерва не производится.

3. В течение года все выплаты отпускных производятся только за счет суммы сформированного резерва, проводками:

Д 96 «Резерв по отпускам» – К 70, 69

Компенсации за неиспользованные отпуска при увольнении сотрудников не подлежат списанию за счет суммы сформированного резерва и относятся на счета затрат в периоде начисления.

4. В случае если сумма начисленных отпускных превышает сумму начисленного резерва, разницу отражают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списывают за счет резерва в следующие месяцы либо в конце года на счета учета затрат.

5. На конец отчетного года Обществом проводится инвентаризация резерва. Сумма резерва уточняется исходя из количества дней неиспользованного отпуска по каждому работнику, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда по каждому работнику (включая суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, подлежащие начислению на сумму расходов на оплату труда).

На 31 декабря Обществу необходимо:

- определить количество дней отпусков, запланированных на текущий год, фактически не использованных работниками, включая дни неиспользованного отпуска за предыдущие периоды.
- определить среднюю дневную сумму расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск.

Этот показатель рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922.

- рассчитать сумму расходов на оплату не использованных отпусков (с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).

Сумма резерва в части неиспользованных отпусков = Средняя дневная сумма расходов на оплату труда
х на количество дней неиспользованного отпуска на конец года.

- полученную величину сравнить с числящимся в бухгалтерском учете остатком резерва на предстоящую оплату отпусков.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма ранее начисленного резерва превышает сумму резерва по результатам инвентаризации на оплату отпусков за год, излишне начисленная сумма резерва сторнируется 31 декабря отчетного года.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма резерва по результатам инвентаризации превышает сумму ранее начисленного резерва, в учете отражается дополнительное отчисление в резерв на оплату отпусков.

Дт счета затрат – Кт 96 «Резерв по отпускам» - доначислен резерв на сумму превышения резерва по результатам инвентаризации на оплату отпусков над величиной ранее начисленного резерва.

Результаты инвентаризации оформляются Актом инвентаризации резервов предстоящих расходов.

Форма Акта утверждается Учетной политикой Общества.

К материалам инвентаризации прилагается подробный расчет, обосновывающий числящийся остаток неиспользованного резерва.

В случае если в прошлом периоде общество не осуществляло формирование резерва на оплату отпусков, то для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов при соблюдении условий, предусмотренных п. 15 ПБУ 1/2008 (в частности, способности оказать существенное влияние на финансовое положение организации) производится корректировка данных, включенных в бухгалтерскую отчетность, за прошедший отчетный год. Корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности, и никакие записи в бухгалтерском учете не делаются.

Все изменения учетной политики объясняются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Резерв не создается на оплату сотрудникам учебных отпусков.

4.12.6. Формирование резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год

Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год формируется в следующем порядке:

1. В начале отчетного года определяется на текущий год:

- Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (включая сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний)

Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений определяется как сумма планируемых вознаграждений по каждому сотруднику организации, определенная исходя из суммы заработной платы сотрудника за предыдущий календарный год.

В состав планируемых расходов на выплату вознаграждений включаются страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, рассчитанные исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений является предельной суммой отчислений в резерв.

- Предполагаемая сумма расходов на оплату труда по организации

Расходами на оплату труда признаются все виды выплат, применяемые работодателями в пользу работников и учитываемые при расчете среднего заработка, т.е. выплаты, предусмотренные п. 2 Положения об особенностях исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 №922 (без учета отпускных).

- Ежемесячный процент отчислений в резерв на выплату вознаграждений

Ежемесячный процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на выплату вознаграждений к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Для расчета ежемесячного процента отчислений применяются показатели в целом по предприятию / в разрезе структурных подразделений (выбранный порядок расчета ежемесячного процента утверждается в учетной политике Предприятия).

Для определения указанных показателей обществом составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера отчислений в резерв.

2. Начисление резерва осуществляется ежемесячно. Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется как произведение суммы фактически начисленных расходов на оплату труда по организации (с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды) и ежемесячного процента отчислений в резерв на выплату вознаграждений.

При этом делаются проводки:

Дт счета затрат – Кт 96 «Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год»

По достижении предельной суммы отчислений в резерв начисление резерва не производится.

3. Выплата вознаграждений осуществляется только за счет суммы сформированного резерва, проводками:

Дт 96 «Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год» – Кт 70, 69

4. В случае если сумма начисленных вознаграждений по итогам работы за год превышает сумму начислено резерва, разницу списывают на счета учета затрат.

5. На конец отчетного года Обществом проводится инвентаризация резерва. Сумма резерва уточняется исходя из фактически начисленной суммы расходов на оплату труда по каждому работнику (включая суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, подлежащие начислению на сумму расходов на оплату труда).

На 31 декабря Обществу необходимо:

- определить фактически начисленную сумму расходов на оплату труда работников, которым планируется выплата вознаграждения.
- рассчитать сумму вознаграждения, подлежащую выплате за отчетный период.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма ранее начисленного резерва превышает сумму резерва по результатам инвентаризации, излишне начисленная сумма резерва сторнируется 31 декабря отчетного года.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма резерва по результатам инвентаризации превышает сумму ранее начисленного резерва, в учете отражается дополнительное отчисление в резерв на выплату вознаграждений по итогам года:

Дт счета затрат – Кт 96 «Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год» – доначислен резерв на сумму превышения резерва по результатам инвентаризации на выплату вознаграждений над величиной ранее начисленного резерва.

В случае если в прошлом периоде общество не осуществляло формирование резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год, то для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов производится корректировка данных, включенных в бухгалтерскую отчетность, за прошедший отчетный период. Корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности, и никакие записи в бухгалтерском учете не делаются.

Все изменения учетной политики объясняются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

4.12.7. Формирование резерва по расходам на рекультивацию

Резерв по расходам на рекультивацию земельных участков признается в отчетности, если у предприятия существуют обязательства по восстановлению земельных участков, предусмотренные проектами (планами) горнотехнической и биологической рекультивации выработанных карьеров и отработанных земельных участков, или обязательства, вытекающие из норм законодательства РФ о порядке землепользования.

В начале года Обществом определяется сумма расходов на рекультивацию земель.

Данная сумма определяется на основании планов мероприятий, связанных с рекультивацией земель, локальных смет и иных локальных документов, а при их отсутствии – на основании заключения специализированной организации (оценщика).

Сумма расходов на рекультивацию земель, учитываемая для расчета резерва на рекультивацию, не включает в себя фактически понесенные обществом расходы на рекультивацию, осуществленные в предыдущем отчетном году.

При расчете резерва учитываются, в частности, следующие расходы:

- оплату услуг консультантов, сторонних инженеров-технологов и маркшейдеров;
- стоимость материалов для восстановления земельного участка (прежде всего посадочного материала для биологической рекультивации саженцев хвойных пород и многолетних трав);
- стоимость работ по рекультивации с указанием вида работ, наименований используемых машин, механизмов и нормативной стоимости одного мото-часа и тонно-километра их работы, а также оплаты труда производственных рабочих, которых предполагается задействовать в работах по рекультивации.

Состав расходов, участвующих в формировании резерва определяется предприятием и закрепляется соответствующим локальным нормативным актом (учетной политикой).

Начисление резерва отражается в учете следующими проводками:

Дт 20 «Основное производство» – Кт 96 «Резерв по расходам на рекультивацию земель»

Использование резерва:

Дт 96 «Резерв по расходам на рекультивацию земель» Кт счета учета расходов (02, 10, 60, 76, 70, 69, 71 и т.д.)

Общество осуществляет инвентаризацию резерва по итогам отчетного года.

По состоянию на 31 декабря Обществу необходимо определить сумму фактически понесенных расходов на рекультивацию земель, а также осуществить проверку правильности и обоснованности создания в организации резерва по расходам на рекультивацию.

Инвентаризации подлежит соответствие метода резервирования средств положениям учетной политики Общества, наличие первичных документов (расчетов бухгалтерии, смет), подтверждающих размер ежемесячно резервируемых сумм, своевременность и правильность использования зарезервированных сумм на покрытие фактических расходов организации по рекультивации. При инвентаризации исследуются первичные документы, подтверждающие величину фактически произведенных расходов, дату окончания работ, а также записи в учетных регистрах.

Понесенные в отчетном периоде организацией расходы по рекультивации подлежат списанию за счет зарезервированных сумм.

Учитывая, что окончание работ по рекультивации осуществляется в следующие за отчетным периодом годы, в случае, если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва на рекультивацию оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница не подлежит включению в состав доходов текущего года. По окончании работ по рекультивации в последующие отчетные периоды излишне начисленная сумма резерва включается в состав доходов соответствующего отчетного периода.

Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва на рекультивацию земель превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов текущего года.

Величина резерва по обязательству, подлежащего погашению, подлежит дисконтированию.

При дисконтировании величина резерва рассчитывается как произведение величины подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования соответствующего года.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$K_d = \frac{1}{(1 + C_d)^n}$$

где:

К_д - коэффициент дисконтирования;

С_д - ставка дисконтирования;

п - период дисконтирования резерва.

Коэффициент дисконтирования за последний год принимается равным единице.

Расчет размера ставки дисконтирования на календарный год доводится до предприятия УБИНУ ОАО «Мечел».

4.13. Учет расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете, в соответствии с требованиями ПБУ 18/02

Порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности расчетов по налогу на прибыль осуществляется Обществом в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п.3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

4.13.1. Порядок учета постоянных разниц

п. 4-6 ПБУ 18/02

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.

Аналитический учет постоянных разниц ведется на основании первичных учетных документов по счетам бухгалтерского учета в разрезе субсчетов счета 99 «Прибыли и убытки» (Постоянные налоговые обязательства и Постоянные налоговые активы).

Постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

4.13.2. Порядок признания постоянного налогового обязательства и постоянного налогового актива, их отражение в бухгалтерском учете

п. 7 ПБУ 18/02

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) – это сумма, приводящая к увеличению платежей налога на прибыль.

Постоянное налоговое обязательство признается Обществом в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Величина постоянного налогового обязательства рассчитывается по формуле:

$$\text{ПНО} = \text{С} \times \text{ПР},$$

где

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

С – ставка налога на прибыль;

ПР – постоянные разницы.

Постоянный налоговый актив (ПНА) – это сумма, приводящая к уменьшению платежей налога на прибыль.

Постоянный налоговый актив признается Обществом в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Величина постоянного налогового актива рассчитывается по формуле:

$$\text{ПНА} = \text{С} \times \text{ПР}$$

где

ПНА – постоянный налоговый актив;

С – ставка налога на прибыль;

ПР – постоянные разницы.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дт 99 «Прибыли и убытки», субсч. «Постоянное налоговое обязательство/актив»

Кт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Постоянные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт 99 «Прибыли и убытки», субсч. «Постоянное налоговое обязательство/актив».

4.13.3. Порядок учета временных разниц

п. 8-10 ПБУ 18/02

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

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

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

- вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы

п. 11 ПБУ 18/02

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

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно. Аналитический учет вычитаемых временных разниц ведется на основании первичных учетных документов по счетам бухгалтерского учета в разрезе субсчетов счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые активы (ОНА) – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что они не будут уменьшены или полностью погашены в будущем. Отложенный налоговый актив рассчитывается по формуле:

$$\text{ОНА} = \text{С} \times \text{ВВР}$$

где

ОНА - отложенные налоговые активы;

С – ставка налога на прибыль;

ВВР - вычитаемые временные разницы.

Сумма возникшего отложенного актива отражается записью:

Дт 09 «Отложенные налоговые активы»

Кт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

По мере уменьшения (полного погашения) вычитаемых временных разниц будут соответственно уменьшаться отложенные активы:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт 09 «Отложенные налоговые активы»

При отсутствии в текущем отчетном периоде налоговой прибыли, если нет вероятности возникновения в дальнейшем налогооблагаемой прибыли, может быть сделана в бухгалтерском учете запись:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 09 «Отложенные налоговые активы»

При выбытии объектов учета, отложенный налоговый актив, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Списание ОНА и ОНО» в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Данная операция отражается проводкой:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 09 «Отложенные налоговые активы»

Налогооблагаемые временные разницы

п. 12 ПБУ 18/02

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

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

Аналитический учет вычитаемых временных разниц ведется на основании первичных учетных документов по счетам бухгалтерского учета в разрезе субсчетов счета 77 «Отложенное налоговое обязательство».

Отложенные налоговые обязательства

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде (в последующих отчетных периодах).

Отложенное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и рассчитывается по формуле:

$$\text{ОНО} = \text{С} \times \text{НВР}$$

где

ОНО - отложенные налоговые обязательства;

С – ставка налога на прибыль;

НВР - налогооблагаемые временные разницы.

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете записью:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт 77 «Отложенное налоговое обязательство»

По мере уменьшения (полного погашения) налогооблагаемых временных разниц будут соответственно уменьшаться (полностью погашаться) отложенные налоговые обязательства:

Дт 77 «Отложенное налоговое обязательство»

Кт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива (продажа, ликвидация и т.д.) или обязательства, по которому оно было начислено, списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Списание ОНА и ОНО» в сумме, на которую по налоговому законодательству не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Данная операция отражается проводкой:

Дт 77 Отложенное налоговое обязательство»

Кт 99 «Прибыли и убытки»

4.13.4. Порядок отражения в бухгалтерском учете условного расхода (дохода) по налогу на прибыль 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 (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

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.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР/УД) – это сумма налога, определенная исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли.

Условный доход (расход) рассчитывается по формулам:

$$УР = С \times БП; \quad УД = С \times БУ$$

где

УР- условный расход;

УД – условный доход;

С – ставка налога на прибыль;

БП – бухгалтерская прибыль отчетного периода;

БУ – бухгалтерский убыток.

Сумма исчисленного условного расхода за отчетный период отражается в бухгалтерском учете записью:

Дт 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и платежам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Сумма исчисленного условного дохода за отчетный период отражается в бухгалтерском учете записью:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и платежам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

4.13.5. Порядок определения и отражения в бухгалтерском учете текущего налога на прибыль

п.21.22 ПБУ 18/02

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

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 (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Текущий налог на прибыль рассчитывается по формуле:

$$ТН = УР (УД) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$$

где

ТН - текущий налог на прибыль;

УР- условный расход;

УД – условный доход;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА - отложенные налоговые активы;

ОНО - отложенные налоговые обязательства.

Величина текущего налога на прибыль **определяется на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете**. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о прибылях и убытках (после статьи текущего налога на прибыль).

ОАО «Мечел»

Приложение № 2
к Приказу № _____ от _____

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Для целей налогообложения по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость,
налогу на имущество на 2010 г.

Налог на прибыль

1. Организационные и технические аспекты

1.1 Организация налогового учета

Настоящая Учетная политика разработана в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации, другими нормативными актами, регулирующими налоговое законодательство в Российской Федерации, а также Учетной политикой Предприятия для целей бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 247 Налогового Кодекса РФ налоговой базой по налогу на прибыль признается прибыль, определяемая как разница между полученными доходами и произведенными расходами.

Для целей определения налоговой базы Предприятие ведет учет доходов и расходов на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом и настоящей учетной политикой (далее «налоговый учет»).

Оценка доходов, расходов и активов для целей налогового учета производится в соответствии с положениями главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, «Методическими аспектами» настоящей Учетной политики.

1.2 Система налогового учета

Налоговый учет ведется бухгалтерией Предприятия.

Хозяйственные операции оформляются оправдательными документами, составленными по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а также по формам, утвержденным отдельными нормативными актами государственных органов исполнительной власти и согласованным с Госкомстатом РФ.

Документы, формы которых не предусмотрены в этих альбомах, разрабатываются Предприятием самостоятельно с включением в них обязательных реквизитов, установленных Законом «О бухгалтерском учете» и налоговым законодательством.

Для ведения налогового учета Предприятия применяет самостоятельно разработанную систему регистров налогового учета. Система налогового учета включает справки бухгалтера, карточки инвентарного учета, аналитические регистры.

Все регистры налогового учета заверяются подписями составившего и проверившего лица.

Налоговый учет ведется на бумажных носителях, в электронном виде и машинных носителях. Используется комбинированный (смешанный) способ обработки учетной информации.

Определение налоговой базы осуществляется на основании данных аналитических регистров налогового учета.

Основанием для отражения данных в регистрах налогового учета являются первичные документы, регистры бухгалтерского учета (при достаточной информации для определения налоговой базы) бухгалтерская справка и иные, документально подтвержденные данные об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

2. Методические аспекты

2.1. Порядок учета активов и операций с ними

В налоговом учете стоимость всех активов, а именно капитальных вложений в амортизируемое имущество, основных средств, нематериальных активов, материалов, покупных товаров формируется по правилам, установленным главой 25 НК РФ и настоящей Учетной политикой.

2.1.1. Амортизируемое имущество

Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у Предприятия на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

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

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей.

Амортизируемым имуществом признается так же имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей и менее 20 000 рублей, в том случае, если амортизация указанного имущества начата до 01.01.2008.

2.1.1.1. Основные средства

Под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления Предприятием и первоначальной стоимостью более 20.000 рублей.

2.1.1.1.1. Классификация основных средств

Основные средства распределяются по амортизационным группам согласно сроку их полезного использования с учетом классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Учет объектов основных средств ведется Предприятием в разрезе следующих групп:

- A.** Имущество, стоимость которого погашается посредством амортизации;
- B.** Имущество, стоимость которого погашается посредством начисления амортизации, но начисление амортизации по которому приостановлено или еще не начато;
- C.** Имущество, по которому амортизация не начисляется в соответствии с требованиями пункта 2 статьи 256 НК РФ;
- D.** Имущество, не предназначенное для извлечения дохода.

К группе A относятся амортизируемое имущество, которое не включено в группы B, C, D

К группе B относятся следующие виды основных средств:

переданные по договорам в безвозмездное пользование;

переведенные по решению руководства организации либо органов государственной власти на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев;

имущество, права на которое подлежат государственной регистрации, но документы на регистрацию не поданы (за исключением объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до 31.12.1998).

Амортизация по группе B не начисляется.

К группе С относятся следующие виды основных средств:

имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (за исключением имущества, полученного Предприятием при приватизации). Имущество, созданное с частичным привлечением бюджетных средств, подлежит амортизации в той части, в которой при создании имущества использовались собственные средства;

земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки и другие аналогичные объекты);

приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость такого имущества и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент их приобретения;

имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14, 19 пункта 1 статьи 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подпунктах 6, 7, 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Амортизация по группе С не начисляется.

К группе D относятся:

основные средства, не предназначенные для извлечения дохода. Перечень таких основных средств, определяется руководителем Предприятия. В частности, к ним относятся оборудование, систематически используемое для реализации товаров, работ, услуг на безвозмездной основе.

Амортизация по таким основным средствам начисляется по правилам, установленным главой 25 НК РФ, но для целей налогообложения не принимается. Если указанный объект начинает использоваться для деятельности, связанной с извлечением дохода, он подлежит переводу в группу А с момента начала такой деятельности.

Стоимость основного средства при переводе в группу А определяется исходя первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации за период нахождения имущества в группе D.

Имущество непроизводственного назначения, включаемое в состав амортизируемого имущества для целей налогового учета (объекты жилищного фонда, в том числе жилые дома, общежития, отдельные квартиры), а также объекты внешнего благоустройства, объекты дорожного хозяйства и другие объекты, сооружение которых осуществлялось без привлечения источников бюджетного или иного целевого финансирования, используемое для извлечения дохода, включается в состав амортизируемого имущества (группу А) на общих основаниях.

Результаты выполненных горно-капитальных работ после сдачи их в эксплуатацию включаются в состав основных средств (группу А) и амортизируются на общих основаниях.

2.1.1.1.2. Определение первоначальной стоимости основных средств

Определение первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Все затраты, связанные с проведением пуско-наладочных работ в холостом режиме до подписания Акта приемки законченного строительством объекта (форма КС-14), Акта приемки-передачи объекта основных средств (форма ОС-1), включаются в стоимость основного средства для целей налогового учета. Себестоимость продукции, создаваемой в процессе пуско-наладочных работ, в налоговом учете определяется по сумме прямых затрат в соответствии со ст.318 НК РФ. Пуско-

наладочные работы под нагрузкой учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

При определении первоначальной стоимости основных средств для целей налогообложения следует учитывать следующие особенности:

- в первоначальную стоимость не включаются проценты, начисленные по договорам займа, кредита и т.д., использованного для приобретения (изготовления) амортизируемого имущества, независимо от того, возникли ли они до или после даты включения объекта в состав амортизируемого имущества. Такие проценты включаются в состав внереализационных расходов;
- в первоначальную стоимость не включаются суммовые разницы, образовавшиеся при приобретении основного средства до и после даты включения объекта в состав амортизируемого имущества. Такие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов / расходов;
- курсовые разницы, возникающие при расчетах за основное средство в иностранной валюте, не включаются в первоначальную стоимость. Такие курсовые разницы включаются в состав внереализационных доходов / расходов;
- расходы, связанные с внесением платы за регистрацию прав и сделок с недвижимым имуществом, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости, при приобретении такого имущества, включаются в первоначальную стоимость объектов недвижимости, если они осуществлены до даты включения объекта в состав амортизируемого имущества, в случае если указанные расходы осуществлены после того, как объект введен в эксплуатацию и эксплуатируются, они учитываются в составе косвенных расходов и уменьшают налогооблагаемую прибыль в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией;
- в первоначальную стоимость не включаются расходы по страхованию объектов основных средств. Указанные расходы учитываются в качестве самостоятельного элемента расходов, связанных с производством и реализацией;
- в первоначальную стоимость основных средств, ввозимых из-за рубежа, включаются таможенные платежи и сборы;
- в первоначальную стоимость включаются суммы земельного налога или арендной платы по земельным участкам, занятым под строительство объектов недвижимости, уплаченные до включения объектов в состав амортизируемого имущества.
- в первоначальную стоимость включаются расходы на плату за технологическое присоединение к действующим электросетям вновь создаваемых объектов недвижимости (зданий, сооружений, иных объектов) (Письмо Минфина РФ от 17.07.2007 N 03-03-06/1/495)
- в процессе строительства (модернизации, реконструкции) основных средств организация может получать продукцию того же рода, что предполагается получать от строящегося основного средства по окончании строительства (например, получение попутного угля при прохождении шахты).

Затраты, напрямую относящиеся к стоимости добытой попутной продукции не включаются в первоначальную стоимость строящихся основных средств.

Попутно полученная продукция, годная к продаже или к использованию в других производствах организации, отражается в составе материально-производственных запасов.

Попутная продукция, полученная в процессе строительства объектов основных средств, оценивается по сумме затрат, напрямую связанных с добычей (извлечением) попутной продукции по данным актов выполненных работ, других первичных учетных документов.

Например, стоимость попутного угля, добытого при строительстве горно-капитального сооружения формируется, в частности, исходя из затрат по прохождению горной выработки по уголю.

В случае если документы, подтверждающие расходы по приобретению и сооружению основного средства, не поступили на Предприятие, первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете не отражается, и амортизация не начисляется. В момент получения соответствующих документов Предприятие корректирует налоговую базу прошлых периодов, когда основное средство было введено в эксплуатацию.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, если иное не установлено настоящей главой, определяется по формуле:

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

где S_n - остаточная стоимость объекта по истечении n месяцев после его включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения объекта в амортизационную группу (подгруппу) до дня его исключения из этой группы (подгруппы);

k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего коэффициента), применяемая в отношении группы (подгруппы).

Определение первоначальной стоимости основных средств, приобретенных по договору мены.

Основные средства, приобретенные по договору мены, оцениваются исходя из остаточной стоимости выбывшего имущества в налоговом учете.

Определение первоначальной стоимости основных средств, приобретенных безвозмездно, выявленных в результате проведения инвентаризации.

Объекты основных средств, приобретенные (полученные) безвозмездно, оцениваются исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, или на основании заключения независимого оценщика, но не ниже остаточной стоимости основных средств у передающей стороны.

Объекты основных средств, выявленные в результате проведения инвентаризации, оцениваются исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, или на основании заключения независимого оценщика.

Информация о ценах должна быть подтверждена Предприятием документально или путем проведения независимой оценки. Информация об остаточной стоимости запрашивается только при приобретении амортизируемого имущества, ранее находившегося в эксплуатации. Новое имущество или объекты, которые сразу после приобретения были поставлены собственником на консервацию, оцениваются по стоимости, указанной независимым оценщиком.

Определение первоначальной стоимости основных средств собственного производства.

Основные средства собственного производства оцениваются по правилам ст. 319 НК только в том случае, если они являются для предприятия готовой продукцией. В остальных случаях стоимость объектов определяется, исходя из всех расходов.

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных в счет вклада в уставный (складочный капитал).

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются в целях налогообложения прибыли по остаточной стоимости согласно данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении осуществляются передающей стороной, при условии, что эти расходы определены в качестве вноса в уставный капитал.

Если Предприятие не может документально подтвердить стоимость получаемых основных средств, то стоимость этих основных средств признается равной нулю.

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных в результате реорганизации

Стоимость (остаточная стоимость) основных средств, полученных в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные основные средства.

2.1.1.1.3. Срок полезного использования основных средств

Срок полезного использования определяется Предприятием самостоятельно комиссией, утвержденной Приказом Предприятия, на дату ввода в эксплуатацию объекта основных средств с учетом классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается Предприятием в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

В случае наличия у одного объекта основного средства нескольких частей, которые могут быть использованы самостоятельно, причем относятся к иной амортизационной группе, чем сам объект, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Изменение срока полезного использования основных средств.

Предприятие увеличивает срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования.

При этом увеличение срока полезного использования основных средств осуществляется в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Начисление амортизации по объектам основных средств, по которым в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения принято решение об увеличении срока полезного использования, производится в месяце, следующем за месяцем, в котором закончены и приняты указанные работы, исходя из увеличенной стоимости объекта и установленной нормы амортизационных отчислений, рассчитанной из вновь определенного срока полезного использования.

При использовании линейного метода амортизации, сумма ежемесячной амортизации в этом случае определяется по формуле: $CA = OC \times HA$

Где CA – сумма амортизации; OC – увеличенная первоначальная стоимость (остаточная по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002 года), HA – норма амортизации, рассчитанная из увеличенного срока полезного использования.

В качестве базы для определения нормы амортизации используется увеличенная первоначальная стоимость (остаточная по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002 года)

При увеличении стоимости основного средства в результате реконструкции, модернизации без изменения срока его полезного использования, норма амортизации, установленная при введении в эксплуатацию этого основного средства, не пересчитывается. Начисление амортизации в этом случае осуществляется до полного списания стоимости такого объекта либо до момента, когда данный объект выбывает из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

При использовании нелинейного метода амортизации, суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов основных средств, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Срок полезного использования основных средств, бывших в эксплуатации.

Срок полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации, определяется с учетом фактического периода их использования предыдущим собственником. Приобретенные

организацией объекты основных средств, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника

Срок полезного использования по приобретенным объектам основных средств, бывшим в эксплуатации, не может быть установлен менее 12 месяцев

Период использования объектов основных средств предыдущим собственником подтверждается копией инвентарной карточки по форме № ОС-6, заверенной печатью предыдущего собственника.

В инвентарной карточке ОС-6 должны быть отражены сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства в бухгалтерском и налоговом учете.

Если отсутствует копия акта по форме № ОС-6, срок использования основного средства предыдущим собственником подтверждается следующими документами:

по недвижимому имуществу - техническим паспортом здания;

по транспортным средствам - паспортом транспортного средства.

2.1.1.1.4. Консервация объектов основных средств

По основным средствам, переведенным решением руководителя Предприятия на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится. При этом данные объекты выбывают из состава амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по основным средствам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, переведенным решением руководителя Предприятия на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

При расконсервации объектов основных средств, в отношении которых амортизация начисляется линейным методом, амортизация начисляется в том же порядке, который был установлен для этих объектов до момента их передачи на консервацию, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была произведена расконсервация основного средства. При этом данные объекты включаются в состав амортизируемого имущества.

При расконсервации объектов, в отношении которых амортизация начисляется нелинейным методом, амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла расконсервация, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов.

При расконсервации объектов основных средств, срок их полезного использования продлевается на период нахождения объекта на консервации без изменения срока амортизации.

Консервация объектов основных средств, задействованных в производстве сезонного характера.

Объекты основных средств, которые по особенностям технологического цикла, в котором они используются, не могут эксплуатироваться круглый год, относятся к объектам сезонного пользования.

В случае предполагаемого использования основных средств в производстве сезонного характера, внутренним документом Предприятия должен быть установлен технически и экономически обоснованный перечень объектов сезонного использования.

После окончания производственного сезона данные основные средства следует ставить на консервацию приказом руководителя Предприятия. В периоде, когда их использование не осуществляется, их стоимость амортизации не подлежит.

Налоговый учет расходов, связанных с консервацией.

Расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов подлежат включению в состав внереализационных расходов.

Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем Предприятия. На Предприятии составляется смета расходов на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. При этом переводятся на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. К расходам, связанным с содержанием указанных объектов, могут быть отнесены расходы по их сохранению и поддержанию, в том числе расходы по ремонту.

Расходы на разработку типовых проектов на консервацию производственных мощностей и объектов, которые планируется использовать в течение длительного времени в отношении нескольких объектов основных средств, учитываются в составе расходов в том налоговом (отчетном) периоде, в котором данные типовые проекты впервые были использованы при консервации основных средств.

Суммы земельного налога или арендной платы по земельным участкам, на которых располагаются законсервированные объекты, формирующие единый комплекс производственного значения, учитываются в составе прочих расходов (Письмо Минфина РФ от 11.07.2007 N 03-03-06/1481).

2.1.1.1.5. Реконструкция, модернизация, техническое перевооружение основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Работы признаются увеличивающими первоначальную стоимость, если в результате их проведения объект начинает обладать иными технико-эксплуатационными показателями, чем он имел в момент приобретения (максимальное количество рабочих циклов, скорость производства продукции и др.). Сведения об изменениях данных показателей предоставляются в бухгалтерию Предприятия техническими службами, по требованию которых выполнялись работы.

Расходы на модернизацию основных средств первоначальной стоимостью менее 20 000 руб., стоимость которых списана для целей налогообложения одновременно в составе материальных расходов, также подлежат включению в состав текущих расходов налогового (отчетного) периода. Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы на модернизацию такого имущества могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (Письмо Минфина РФ от 07.05.2007 N 03-03-06/1266).

Амортизационная премия

При осуществлении капитальных вложений Предприятие признает в своем учете расход в размере 10 % от стоимости этих вложений, в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам - в размере 30 % от стоимости этих вложений. Под стоимостью капитальных вложений понимается стоимость основных средств, вводимых в эксплуатацию, либо расходов, увеличивающих первоначальную стоимость в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения основных средств. При расчете амортизационных отчислений, амортизационная премия уменьшает первоначальную стоимость капитальных вложений.

Амортизационная премия признается в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией и относится к косвенным расходам:

по капитальным вложениям на приобретение (создание) основных средств, по капитальным вложениям на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств - в отчетном (налоговом) периоде, в котором начата амортизация основного средства, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Амортизационная премия признается в отношении всех капитальных вложений, амортизация по которым начинает начисляться в период, начиная с 01.01.2007 г.

Размер амортизационной премии составляет в 10% от стоимости капитальных вложений, а в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам в размере 30 % от стоимости этих вложений, и применяется по отношению ко всем капитальным вложениям, за исключением капитальных вложений, произведенных в форме неотделимых улучшений в арендованные (полученные в безвозмездное пользование) Предприятием основные средства.

Расходы в виде капитальных вложений в случае достройки, реконструкции, дооборудования, модернизации и технического перевооружения в размере 10% (30 %) исчисляются от суммы расходов, на которую изменилась первоначальная стоимость основного средства в результате достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения.

При применении амортизационной премии объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом 10 процентов (30 процентов) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом) за вычетом 10 процентов (30 процентов) таких сумм.

Амортизационная премия относится на уменьшение той облагаемой базы, в формировании которой принимает участие соответствующее основное средство.

В случае реализации ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, суммы амортизационной премии, включенные в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль. Данное положение также применяется к основным средствам, введенным в эксплуатацию начиная с 1 января 2008 года.

2.1.1.1.6. Расходы на ремонт основных средств

Расходы на ремонт основных средств учитываются Предприятием в составе прочих расходов и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Расходы на ремонт арендуемых амортизируемых основных средств учитываются Предприятием в составе прочих расходов, если договором не предусмотрено возмещение указанных расходов арендодателем.

При включении затрат на ремонт основных средств в состав прочих расходов следует учитывать следующие особенности:

1) При определении терминов «капитальный ремонт» и «реконструкция» следует руководствоваться:

- Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 № 279;

- Ведомственными строительными нормативами (ВСН) № 58-88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения», утвержденными Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 № 312;

- Письмом Минфина СССР от 29.05.1984 № 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий" (Письмо МФ РФ от 23 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/794).

- Иными отраслевыми нормативными актами, устанавливающими правила проведения ремонтных и строительных работ.

2) Затраты на замену некоторых агрегатов основных средств на новые **аналогичные** агрегаты учитываются как расходы на ремонт основных средств в составе прочих расходов.

3) Расходы по замене агрегатов на новые с **улучшенными техническими характеристиками** относятся к расходам по техническому перевооружению основных средства, увеличивающим его первоначальную стоимость.

4) Расходы по приобретению ранее не установленного на основном средстве оборудования, которое необходимо установить в соответствии с требованиями надзорных органов, позволяющего улучшить его технические характеристики, относятся к расходам по техническому перевооружению основного средства, увеличивающим его первоначальную стоимость.

5) Расходы по замене элементов компьютера, **вызванные необходимостью поддержания его в работоспособном состоянии**, элементами, обладающими улучшенными качествами, относятся к расходам на ремонт основных средств, учитываемых в составе прочих расходов, при условии, что изменения функционального назначения компьютера не происходит.

Затраты на замену отдельных элементов компьютера на новые **по причине морального износа** являются расходами на модернизацию компьютера, увеличивающим его первоначальную стоимость.

При разграничении расходов на расходы по ремонту основных средств и расходы, увеличивающих первоначальную стоимость основных средств, бухгалтерии Предприятия следует руководствоваться сведениями об изменениях или отсутствии изменений технических показателей основных средств, предоставляемых техническими службами, по требованию которых выполнялись работы.

Резерв под предстоящий ремонт основных средств Предприятием не создается.

Стоимость материалов, металлолома, иного имущества, полученных в результате проведения ремонта, модернизации или реконструкции основного средства, **учитывается** в составе внереализационных доходов по текущей рыночной стоимости полученных материалов, металлолома, иного имущества (п.п. 5, 6 ст. 274 НК РФ). Если материалы будут использованы в производстве, то их стоимость подлежит учету в составе материальных расходов в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ.

При реализации материалов, доходы от их реализации подлежат уменьшению на сумму расходов, указанных в абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

2.1.1.1.7. Реализация, ликвидация и прочее выбытие основных средств

Реализация основных средств

При реализации основных средств Предприятие уменьшает доход от такой реализации на остаточную стоимость основных средств, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ и настоящей Учетной политикой.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г., определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном абзацем пятым п. 1 ст. 257 НК РФ.

В случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых было использовано право применения амортизационной премии суммы ранее учтенной амортизационной премии подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом остаточная стоимость реализуемого основного средства определяется как разница между их первоначальной стоимостью, определенной в

соответствии с п. 2.1.1.1.2 настоящей Учетной политики (без уменьшения на сумму амортизационной премии) и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Если остаточная стоимость основных средств с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком Предприятия, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В случае если фактический срок использования реализуемых основных средств больше установленного для целей налогообложения прибыли срока полезного использования, полученный убыток признается при определении налоговой базы одновременно в периоде реализации объектов.

Ликвидация основных средств

Предприятие учитывает в составе внереализационных расходов затраты на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, а также суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации в отношении которых применяется линейный метод амортизации, а также затраты на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы. Суммы недоначисленной амортизации, учитываются одновременно в составе внереализационных расходов того отчетного (налогового), когда произошла ликвидация.

При ликвидации объектов основных средств, начисление амортизации по которым осуществляется нелинейным методом, применяется специальный порядок учета недоначисленной амортизации в составе расходов¹. Ликвидированный объект исключается из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации, исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы), продолжается в порядке, установленном в п.13 ст. 259.2 НК РФ

Затраты по демонтажу основных средств, а также по демонтажу объектов незавершенного строительства производственного назначения отражаются в составе внереализационных расходов на дату осуществления этих расходов, оформления актов приемки – сдачи работ, при условии закрепления поэтапной сдачи работ в договоре с подрядчиком (п.1 ст. 272, пп.3 п.7 ст. 272 НК РФ).

В случае если ликвидация основных средств осуществляется в течение нескольких налоговых периодов, без промежуточных этапов, расходы на такую ликвидацию накапливаются в течение всего периода выполнения работ и учитываются в полной сумме в составе расходов того отчетного (налогового) периода, когда была завершена ликвидация основного средства.

В случае, если работы по демонтажу Объекта выполняются с целью строительства на этом месте нового Объекта недвижимости, стоимость работ по демонтажу входит в сметную стоимость строительства нового Объекта недвижимости, то в целях налогообложения прибыли затраты на демонтаж будут формировать первоначальную стоимость нового Объекта недвижимости (п.1 ст.257 НК РФ). В этом случае затраты на демонтаж не включаются в состав внереализационных расходов (п.5 ст.270 НК РФ).

Документально подтвержденные затраты по незавершенному строительству производственных объектов основных средств отражаются при списании в составе прочих внереализационных расходов при расчете налога на прибыль (пп.20 п.1 ст. 265 НК РФ). Затраты по незавершенному строительству признаются в целях налогообложения налогом на прибыль на дату утверждения Акта на списание объекта.

Ликвидация выводимых из эксплуатации объектов основных средств осуществляется в результате:

- списания в случае морального и (или) физического износа;

¹ Пп.8 п.1 ст.265 НК РФ

- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, вызванных форс-мажорными обстоятельствами;

- по другим аналогичным причинам.

Амортизация во время процедуры выбытия основного средства не начисляется. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала процедуры выбытия объекта основного средства, которая определяется моментом учета основного средства по субсчету «Выбытие основных средств» к счету 01 «Основные средства».

Списание основного средства должно быть оформлено приказом руководителя Предприятия и актом ликвидации основных средств (ОС-4, ОС-4а, ОС-4б), подписанным членами ликвидационной комиссии. Акт должен содержать: год создания объекта, дату поступления на Предприятие, дату ввода в эксплуатацию, первоначальную стоимость объекта основного средства (для переоцененных - восстановительную), сумму начисленного износа, причины списания и возможность использования как самого объекта, так и отдельных его узлов и деталей.

Стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств учитывается в составе внереализационных доходов по текущей рыночной стоимости полученных материалов (п. 5 ст. 274, п. 1 ст. 40, п. 13 ст. 250 НК РФ).

В случае если ликвидация основных средств осуществляется в течение нескольких налоговых периодов, стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже и разборке основных средств, учитывается в составе доходов по мере получения данного имущества и его оприходования на дату составления первичных документов по оприходованию материальных ценностей.

Если стоимость материалов, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств а также объектов незавершенного строительства будет использована в производстве, то их стоимость подлежит учету в составе материальных расходов и определяется в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ.

При реализации ТМЦ, полученных при демонтаже объектов основных средств, объектов незавершенного строительства, доходы от их реализации подлежат уменьшению на сумму расходов, указанных в абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

При ликвидации Объекта недвижимости, используемого в деятельности обслуживающих производств и хозяйств, возникающие при этом внереализационные доходы и расходы должны отражаться в составе прибыли (убытка) от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ).

Прочее выбытие основных средств

К прочему выбытию основных средств относятся:

- утрата основных средств в результате хищения, виновники которого не установлены. В данном случае факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

При отсутствии виновных лиц остаточная стоимость уничтоженных или поврежденных основных средств, документально подтвержденные затраты на незавершенное строительство производственного объекта, затраты на ликвидацию, демонтаж указанных объектов, списываются в состав внереализационных расходов.

При наличии виновных лиц и признании ими претензии, наличии обязательства компенсировать потери, а также на основании решения суда о возмещении работником ущерба в составе доходов на дату признания претензии, ущерба, в налоговом учете отражаются доходы (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ).

- утрата основных средств в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций.

В целях налогообложения налогом на прибыль потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций относятся к внереализационным расходам (пп.6 п.2 ст. 265 НК РФ).

При наличии актов инвентаризации, справки уполномоченных органов, подтверждающих пожар, аварию, стихийное бедствие, остаточная стоимость уничтоженных или поврежденных основных средств, затраты на незавершенное строительство производственных объектов, затраты на ликвидацию, демонтаж указанных объектов, списываются в состав внереализационных расходов.

В остальных случаях убытки от недостач и хищений основных средств, не признаются в составе внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль.

2.1.1.1.8. Аренда основных средств, безвозмездное пользование основными средствами.

Капитальные вложения в арендованные основные средства в форме неотделимых улучшений, произведенных с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом.

Предприятие выступает в качестве Арендатора (Ссудополучателя)

Капитальные вложения, произведенные Предприятием с согласия арендодателя (ссудодателя), стоимость которых не возмещается арендодателем (ссудодателем) амортизируются арендатором (ссудополучателем) в течение срока действия договора аренды (договора безвозмездного пользования) исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для капитальных вложений в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда неотделимые улучшения были введены в эксплуатацию. В случае продления договора аренды (договора безвозмездного пользования) капитальные вложения амортизируются и в течение срока на который продлен договор аренды (договор безвозмездного пользования). При амортизации капитальных вложений в арендованные основные средства в форме неотделимых улучшений, произведенных с согласия арендодателя, Предприятие использует тот способ начисления амортизационных отчислений, который установлен по объекту, в отношении которого произведены неотделимые улучшения. Аналогичный порядок применяется при амортизации капитальных вложений в основные средства, предоставленные по договору безвозмездного пользования.

Капитальные вложения Предприятия в арендованные средства в ситуации, когда условие об отсутствии возмещения со стороны арендодателя суммы капитальных вложений согласовывается только при прекращении договора аренды, признаются в качестве убытков прошлых лет, выявленных в текущем периоде, в пределах суммы, рассчитанной как амортизация за период действия договора аренды. Аналогичный порядок применяется при амортизации капитальных вложений в основные средства, предоставленные по договору безвозмездного пользования.

Расходы на капитальные вложения в арендованные основные средства, а также в основные средства, полученные в безвозмездное пользование в форме неотделимых улучшений, произведенных без согласия арендодателя (ссудодателя), не учитываются Предприятием для целей налогообложения прибыли.

Предприятие выступает в качестве Арендодателя (Ссудодателя)

Капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия Предприятия, стоимость которых возмещается арендатору, рассматриваются как реконструкция и модернизация переданных в аренду основных средств. Данные улучшения амортизируются Предприятием, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором сторонами был подписан акт подтверждения стоимости капитальных вложений². Если в результате произведенных улучшений срок полезного использования не увеличивается, стоимость неотделимых улучшений амортизируется в течение оставшегося срока полезного использования. При этом начисленные суммы амортизации уменьшают облагаемую прибыль Предприятия.²

² П.3 ст. 259.1 и п. 6 ст. 259.2 НК РФ

Стоимость капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором за его счет, не увеличивает облагаемую прибыль Предприятия, независимо от того, предусмотрено ли соглашением сторон возмещение их стоимости или нет.

Капитальные вложения, стоимость которых возмещается организацией-судополучателю организацией-судодателем, амортизируются организацией-судодателем в порядке, аналогичном порядку амортизации объекта основных средств, переданному в безвозмездное пользование, то есть не подлежат амортизации в период действия договора безвозмездного пользования.

2.1.1.1.9. Особенности учета основных средств, полученных (переданных) по договорам лизинга.

Учет основных средств, полученных по договорам лизинга (Предприятие – лизингополучатель).

1. Учет арендуемых основных средств.

Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество относятся к прочим расходам. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается на балансе Предприятия, расходами Предприятия признаются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьей 259 НК РФ.

Если сумма лизингового платежа меньше суммы начисленной амортизации по предмету лизинга, лизинговый платеж в составе расходов не учитывается. Если сумма амортизационных отчислений равна нулю, лизинговый платеж признается в составе расходов в полном размере.

Расходы по доставке, таможенному оформлению, доведению предмета лизинга до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации, понесенные Предприятием, учитываются в составе прочих расходов Предприятия.

2.1.1.1.10. Метод и порядок расчета норм и сумм амортизации

Для целей начисления амортизации объекты основных средств, относящиеся к группам А, В и D по состоянию на 01.01.02 распределяются по амортизационным группам в соответствии с пунктом 3 статьи 258 НК РФ, настоящей Учетной политикой и с учетом классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждаемой Правительством РФ.

Основные средства, включенные в группы А, В и D, фактический срок полезного использования которых по состоянию на 01.01.2002 превышает нормативный срок, установленный при и принятии к налоговому учету, выделяются в одиннадцатую группу, подлежащую амортизации в течение 7 лет, начиная с 01.01.2002. При этом по объектам группы В амортизация не начисляется. При наступлении оснований для возобновления (начала) начисления амортизации, объекты амортизируются в течение 7 лет с момента возобновления (начала) амортизации.

Амортизация по объектам одиннадцатой группы начисляется не по всей группе в целом (как 1/84 от остаточной стоимости группы), а в общеустановленном порядке индивидуально по каждому объекту, с применением повышающих (понижающих) коэффициентов, правил увеличения сроков полезного использования в результате модернизации, приостановления амортизации при наступлении предусмотренных НК РФ оснований и т.п.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Приостановление государственной регистрации прав на основные средства не влечет приостановления амортизации.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества, в отношении которого применяется линейная амортизация, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем,

когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Предприятие начисляет амортизацию **линейным методом в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов.** По указанным объектам амортизируемого имущества амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества в соответствии со сроком его полезного использования в порядке, установленном настоящей главой.

В отношении прочих основных средств независимо от срока введения объектов в эксплуатацию применяется **нелинейный метод амортизации.**

На 01.01.2009 предприятие определяет суммарный баланс для каждой амортизационной группы (подгруппы), рассчитываемый как суммарная стоимость всех объектов основных средств, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе)³.

В целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества (за исключением объектов, в отношении которых применяется линейный метод амортизации) определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию, на 01.01.2009.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по объектам амортизируемого имущества определяется как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной НК РФ.

Суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

При вводе в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

Для амортизируемых средств, относящихся к четвертой – десятой амортизационным группам, которые являются предметом договора лизинга, применять специальный коэффициент ускорения, не превышающий 3, если данное условие закреплено в договоре лизинга.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности к основной норме амортизации применяется **специальный повышающий коэффициент 3.** При этом под научно-технической деятельностью понимается деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы (п. ст. 2 Федерального закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике").

Отметка о применении коэффициента делается в карточке учета основных средств.

С 01.01.2008 не применяется понижающий коэффициент 0,5 по легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость соответственно свыше 300 тысяч рублей и до 600 тысяч рублей и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость свыше 400 тысяч рублей до 800 тысяч рублей.

³ Порядок формирования амортизационных подгрупп закрепляется предприятием самостоятельно в Приложении к Учетной политике

С 01.01.2009 не применяется понижающий коэффициент 0,5 по легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость соответственно свыше 600 тысяч рублей и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость свыше 800 тысяч рублей.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, к основной норме применяется специальный коэффициент 2.⁴

Перечень основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, устанавливается приказом или иным внутренним документом, утверждаемым Предприятием. На Предприятиях внутренним документом также могут устанавливаться участки, признаваемые агрессивной средой. По заключениям технических специалистов некоторые основные средства, используемые на данном участке, могут признаваться используемыми в условиях агрессивной среды, в зависимости от требований к нормальным условиям эксплуатации, установленным изготовителем.

Применяется специальный коэффициент 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Специальные коэффициенты к нормам амортизации основных средств, используемых в условиях агрессивной среды, повышенной сменности, не применяются.

В случае если Предприятием осуществляется попеременное использование основных средств (одно используется, другое находится в резерве) для избежания срыва технологического процесса производства, суммы начисленной амортизации по этим основным средствам учитываются для целей налогообложения прибыли.

При применении нелинейного метода амортизации, а также при использовании повышающего коэффициента, объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, формируют подгруппу в составе амортизационной группы, и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы по объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, срока полезного использования без учета его увеличения.

2.1.1.2. Нематериальные активы

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные Предприятием результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев) и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей.

Не учитываются в составе нематериальных активов приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

⁴ Данный пункт учетной политики применяется только ОАО "Коршуновский ГОК" и ОАО «ЧМК», ОАО ХК «Якутголь».

Результаты научных исследований и опытно-конструкторских работ (далее НИОКР), выполненных силами Предприятия, признаются нематериальным активом для целей налогового учета с момента регистрации исключительного права на них. До регистрации прав НИОКР, давшие положительные результаты и используемые для получения дохода, учитываются как расходы будущих периодов.

Стоимость прав на пользование недрами, оформленных лицензионными соглашениями, которые заключены в результате конкурса, числящихся в бухгалтерском учете в составе расходов будущих периодов, не включается в состав нематериальных активов, а учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет (п. 1 ст. 325 НК РФ). Расходы на приобретение лицензий на право пользования недрами, не учтенные в налоговой базе по налогу на прибыль организаций по состоянию на 01.01.2009, учитываются равными долями в течение 2009 и 2010 годов.

В случае если рационализаторство не связано с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции (товаров, работ, услуг):

Расходы по выплате вознаграждения авторам рационализаторских предложений, состоящим в штате Предприятия, не включаются в стоимость нематериальных активов, и учитываются в составе расходов на оплату труда в соответствии с пунктом 2 статьи 255 НК РФ;

Расходы по выплате вознаграждения сторонним авторам рационализаторских предложений, с которыми заключен авторский договор, учитываются в составе расходов на оплату труда в соответствии с пунктом 21 статьи 255 НК РФ.

В случае если изобретательство или рационализаторство связано с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции (товаров, работ, услуг), то все расходы на НИОКР, в том числе расходы на выплату авторских вознаграждений за использование рационализаторских предложений как своим работникам, так и сторонним рационализаторам, должны учитываться в порядке, установленном ст. 262 НК РФ.

2.1.1.2.1. Классификация нематериальных активов

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;
- исключительное право автора и иного правообладателя на произведение (аудиовизуальное, дизайнерское, в т. ч. носящее рекламный характер (креативные концепции и т. д.);

Не относятся к нематериальным активам:

- права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);
- деловая репутация;
- не давшие положительного результата НИОКР;
- интеллектуальные и деловые качества работников Предприятия и их способность к труду;

- неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности (платежи за такие объекты учитываются в составе прочих расходов).

2.1.1.2.2. Определение первоначальной стоимости нематериальных активов

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования.

В первоначальную стоимость нематериальных активов не включаются исключительно налог на добавленную стоимость и акцизы, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных по договору мены.

Нематериальные активы, приобретенные по договору мены оцениваются исходя из фактических затрат на приобретение.

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных безвозмездно.

Стоимость нематериальных активов полученных Предприятием безвозмездно в налоговом учете равна нулю (пунктом 3 статьи 257 НК РФ не предусмотрен порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов для целей налогового учета, полученных Предприятием безвозмездно).

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных Предприятием.

Затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, на использование которых приобретены исключительные права, включаются в первоначальную стоимость нематериального актива с момента регистрации исключительного права на них.

Если у Предприятия отсутствует уверенность в отношении приобретения исключительных прав на результат научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, расходы по этим работам признаются в общем порядке, установленном ст. 262 НК РФ. В случае приобретения исключительных прав в дальнейшем, расходы по НИОКР принимаются к учету в качестве нематериальных активов в оценке фактических расходов на их выполнение, за вычетом расходов, учтенных для целей налогообложения по правилам ст.262 НК с момента начала использования этих результатов до момента регистрации исключительных прав.

При использовании Предприятием созданного нематериального актива расходы, связанные с выплатой авторского вознаграждения, выплачиваемые на регулярной основе в соответствии с авторским договором после получения Предприятием исключительного права (патента), и расходы по оплате государственных пошлин на поддержание исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности учитываются в составе прочих расходов.

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный (складочный капитал).

Нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются в целях налогообложения прибыли по остаточной стоимости согласно данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении осуществляются передающей стороной, при условии, что эти расходы определены в качестве взноса в уставный капитал.

Если Предприятие не может документально подтвердить стоимость получаемых нематериальных активов, то стоимость этих нематериальных активов признается равной нулю.

2.1.1.2.3. Срок полезного использования и порядок начисления амортизации

Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования. Амортизация нематериальных активов производится нелинейным способом, за исключением нематериальных активов, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от срока их ввода в эксплуатацию.

На 01.01.2009 предприятие определяет суммарный баланс для каждой амортизационной группы (подгруппы), рассчитываемый как суммарная стоимость всех объектов нематериальных активов, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость нематериальных активов (за исключением объектов, в отношении которых применяется линейный метод амортизации) определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию на 01.01.2009.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по нематериальным активам определяется как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной НК РФ.

Суммарный баланс определяется без учета нематериальных активов, амортизация по которым начисляется линейным методом.

При вводе в эксплуатацию нематериальных активов первоначальная стоимость таких активов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких активов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Приобретенные нематериальные активы, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

В случае временной потери нематериальным активом способности приносить Предприятию доход, но при наличии возможности будущего использования, амортизация по нематериальному активу за период неспособности приносить доход рассчитывается, но не принимается для налогообложения. При этом его остаточная стоимость в налоговом учете уменьшается на сумму такой рассчитанной, но не принятой в уменьшение налогооблагаемой прибыли амортизации.

2.1.1.2.4. Реализация и иное выбытие нематериальных активов

Реализация нематериальных активов.

При реализации нематериальных активов убыток от такой реализации включается Предприятием в состав прочих расходов и признается равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого актива и фактическим сроком его использования до момента реализации.

Иное выбытие нематериальных активов.

Для целей налогового учета не принимается расход в виде недоначисленной амортизации по нематериальным активам, полученный при списании нематериальных активов по причине их не использования в процессе производства.

Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации нематериальных активов, в отношении которых амортизация начисляется линейным способом, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией.

2.1.2. Материально-производственные запасы

2.1.2.1. Материалы

К материалам в целях налогового учета относится имущество, находящееся у Предприятия на праве собственности, имеющее материальную форму и выполняющее роль предметов труда, а также средств труда, используемых не более 12 месяцев или стоимость которых не превышает 20 000 руб.

Затраты на приобретение спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной и коллективной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом, учитываются в составе материальных расходов в соответствии со статьей 254 НК РФ только в случае, если обязательное применение спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ и трудовым (коллективным) договором.

Предприятие осуществляет учет расходов на приобретение средств индивидуальной и коллективной защиты в следующем порядке:

- при наличии нормативов, утвержденных нормативно-правовыми актами, расходы учитываются в пределах установленных норм
- при наличии нормативов, утвержденных на Предприятии, расходы учитываются в пределах установленных норм.

2.1.2.1.1. Определение стоимости материалов

Стоимость материалов определяется Предприятием исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материалов.

При определении стоимости материалов для целей налогообложения следует учитывать следующие особенности:

- в первоначальную стоимость не включаются проценты, начисленные по договорам займа, кредита и т.д., использованного для приобретения материалов. Такие проценты включаются в состав внереализационных расходов;
- в первоначальную стоимость не включаются суммовые / курсовые разницы, образовавшиеся при приобретении материалов независимо от того, возникли ли они до или после даты принятия материалов к учету. Суммовые / курсовые разницы включаются в состав внереализационных доходов / расходов;
- в первоначальную стоимость не включаются расходы по страхованию материалов. Указанные расходы учитываются в качестве самостоятельного элемента расходов, связанных с производством и реализацией;
- материалы, полученные по договору мены, оцениваются исходя из фактических затрат на приобретение. Фактическими затратами является рыночная стоимость переданного взамен имущества, определяемая по правилам статьи 40 НК РФ;

В стоимость материально-производственных запасов не включаются налог на добавленную стоимость и акцизы, за исключением случаев, предусмотренных в ст. 170 НК РФ.

Стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также выявленных при проведении ремонтов, реконструкции, модернизации имущества определяется в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ. Стоимость материально-производственных запасов, полученных в счет оплаты уставного капитала, не считается равной нулю (не может считаться безвозмездно полученной) и оценивается по данным налогового учета у передающей стороны.

При использовании в качестве материалов/полуфабрикатов готовой продукции собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная по правилам налогового учета в соответствии положениями настоящей Учетной политики.

2.1.2.1.2. Списание материалов.

При определении размера материальных расходов при списании материалов, используемых в производстве, Предприятием применяется метод оценки по средней стоимости.

2.1.2.1.3. Возвратные отходы

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов.

Возвратные отходы могут возникать после отпуска исходного сырья в производство. Не считаются возвратными отходами материалы, полученные на стадиях предварительной подготовки сырья для приведения его в соответствие с требованиями технологического процесса. Момент отпуска сырья в производство и стадии предварительной подготовки сырья определяются на основании технологических документов по заключениям технических служб.

Перечень возвратных отходов устанавливается приказом или иным внутренним документом, утверждаемым руководителем Предприятия.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения Предприятия в качестве подноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса. Под попутной продукцией понимается разновидность промышленной продукции, полученная в процессе производства основной продукции и реализуемая Предприятием на сторону без дальнейшей обработки.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

2.1.2.1.4. Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материалов

К материальным расходам приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, а также технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Естественная убыль товарно-материальных ценностей - это потери (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющиеся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

Нормы естественной убыли устанавливаются Правительством РФ. При отсутствии утвержденных в установленном порядке норм естественной убыли потери от недостачи (порчи) списываются по нормам, принятым федеральными органами в период до 01.01.2002. Превышение недостачи над нормами естественной убыли по вине поставщика является дебиторской задолженностью поставщика, которая может быть учтена в составе внереализационных расходов по истечении срока исковой давности.

2.1.2.1.5. Технологические потери при производстве

Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья. Нормы технологических потерь устанавливаются техническими службами подразделений Предприятия, в которых происходят соответствующие технологические процессы.

Данный норматив на Предприятии может быть установлен, в частности, технологической картой, сметой технологического процесса или иным аналогичным документом, которые являются внутренними документами, не имеющими унифицированной формы, разработанными специалистами предприятия, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утвержденными уполномоченным руководством предприятия лицами (например, главным технологом или главным инженером).

В том случае, если Предприятие не составляет технологическую карту или иной аналогичный документ, подтверждением расходов в виде технологических потерь при производстве и (или) транспортировке являются отраслевые нормативные акты, в том числе ГОСТы, расчеты и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

Для каждого вида производства, исходя из особенностей технологического процесса, Предприятия определяет норматив образования технологических потерь каждого конкретного вида сырья или материалов. Технологические потери характеризуются натуральными показателями.

Порядок учета технологических потерь устанавливается приказом или иным внутренним документом, утверждаемым руководителем Предприятия.

К технологическим потерям не относятся:

- потери сырья и материалов, которые возникли из-за нарушений требований стандартов, технических условий, правил технической эксплуатации и хранения в производстве;
- потери сырья и материалов при ремонте и чистке оборудования, при хранении и транспортировке.

Технологические потери, превышающие размеры, предусмотренные нормативами, учитываются в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу в случае документального подтверждения и экономического обоснования увеличения расходов, связанных с особенностями производственного процесса. При отсутствии документального подтверждения и экономического обоснования, такие расходы не уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли.

В случае возникновения сверхнормативных потерь связанных с человеческим фактором, потери сверх норм технологических потерь при отсутствии виновных лиц включаются в состав внереализационных расходов. При этом факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти. В прочих случаях подобные расходы для целей налогообложения прибыли не учитываются.

2.1.2.2. Покупные товары

К покупным товарам относится имущество, приобретенное для перепродажи.

2.1.2.2.1. Определение стоимости товаров

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по заготовке и доставке товаров до склада (места хранения), включая расходы по страхованию;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

2.1.2.2.2. Списание товаров

Для целей налогового учета покупные товары в оптовой торговле списываются в оценке по методу средней стоимости.

Для организаций реализующих единичные товары применяется по этим товарам метод оценки по стоимости единицы товара.

2.1.2.2.3. Расходы, связанные с реализацией покупных товаров

К расходам, связанным с приобретением товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с реализацией товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую проданы товары;
- затраты на доставку товаров до места их использования, включая расходы по страхованию если данные расходы по условиям договора являются обязанностью продавца;
- иные затраты, непосредственно связанные с реализацией товаров.

2.1.3. Финансовые вложения

2.1.3.1. Классификация финансовых вложений

Под финансовыми вложениями для целей налогообложения в настоящей Учетной политике понимаются:

- объекты гражданских прав, отнесенные к ценным бумагам в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации;
- акции, доли, вклады в уставный (складочный) капитал организации;
- вклады Предприятия как товарища по договору простого товарищества.

2.1.3.2. Ценные бумаги

Ценными бумагами являются облигации, чеки, депозитные и сберегательные сертификаты, банковские сберегательные книжки на предъявителя, коносаменты, акции, приватизационные ценные бумаги и иные ценные бумаги в соответствии с российским законодательством о ценных бумагах, а также применимым законодательством иностранных государств.

При этом в целях налогообложения к ценным бумагам относятся все векселя независимо от оснований их приобретения (в т.ч. – выданные покупателями и заказчиками).

Право на предъявительскую документарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае нахождения ее сертификата у владельца - в момент передачи этого сертификата приобретателю (по акту приемки-передачи ценных бумаг);
- в случае хранения сертификатов предъявительских документарных ценных бумаг и/или учета прав на такие ценные бумаги в депозитарии - в момент осуществления приходной записи по счету депо приобретателя.

Право на именную бездокументарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае учета прав на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность, - с момента внесения приходной записи по счету депо приобретателя;
- в случае учета прав на ценные бумаги в системе ведения реестра - с момента внесения приходной записи по лицевому счету приобретателя.

2.1.3.2.1. Определение стоимости приобретения ценных бумаг

Стоимость ценной бумаги определяется исходя из цены приобретения ценной бумаги, а также расходов на ее приобретение.

Расходами на приобретение ценных бумаг являются:

- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посредникам, через которых приобретены ценные бумаги;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

В стоимость ценных бумаг не включаются проценты, начисленные по договорам займа, кредита и т.д., использованного для приобретения ценных бумаг. Такие проценты включаются в состав внереализационных расходов.

Следующие виды расходов, связанные с обслуживанием ценных бумаг, учитываются в составе внереализационных расходов:

- 1) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг, в том числе расходы по:
 - оплате услуг реестродержателя, депозитария,
 - проверке качества и надежности ценных бумаг
- 2) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в том числе расходы по:
 - подготовке проспекта эмиссии ценных бумаг,
 - изготовлению или приобретению бланков,
 - регистрации ценных бумаг,
- 3) расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе:
 - расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам,
 - расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам

Расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию ценных бумаг, являющихся предметом залога, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией

Переоценка ценных бумаг до рыночной стоимости, производимая в бухгалтерском учете, в налоговом учете не учитывается.

2.1.3.2.2. Списание ценных бумаг

При реализации или ином выбытии ценных бумаг Предприятие списывает на расходы стоимость выбывших ценных бумаг по методу:

- стоимости первых по времени приобретений, в случае выбытия эмиссионных ценных бумаг;
- стоимости единицы, в случае выбытия векселей.

Выбытие ценных бумаг, полученных в счет оплаты уставного капитала.

При реализации или ином выбытии ценных бумаг, полученных в качестве вклада в уставный капитал Предприятия, стоимость данных ценных бумаг определяется исходя из стоимости ценных бумаг, определенной в налоговом учете Предприятия по правилам пункта 2 статьи 277 НК РФ, а именно по данным налогового учета о стоимости ценных бумаг у стороны, осуществившей взнос в уставный капитал.

Выбытие ценных бумаг, полученных Предприятием при ликвидации общества, в котором Предприятие являлось участником (акционером).

При реализации или ином выбытии ценных, полученных при ликвидации общества, стоимость данных ценных бумаг определяется исходя из стоимости доли (акций) в обществе, фактически оплаченной Предприятием.

2.1.3.2.3. Порядок определения финансового результата от реализации ценных бумаг

Налоговая база по операциям с ценными бумагами (включая погашение долговых ценных бумаг) определяется Предприятием отдельно.

В целях налогообложения прибыли под реализацией ценной бумаги понимается реализация ценной бумаги и иное ее выбытие (в том числе погашение, дата прекращения обязательства по передаче ценных бумаг зачетом встречных однородных требований).

Однородными признаются требования по передаче имеющих одинаковый объем прав ценных бумаг одного эмитента, одного вида, одной категории (типа) или одного паевого инвестиционного фонда (для инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов).

При этом зачет встречных однородных требований должен подтверждаться документами в соответствии с законодательством Российской Федерации о прекращении обязательств по передаче (принятию) ценных бумаг, в том числе отчетами клиринговой организации, лиц, осуществляющих брокерскую деятельность, или управляющих, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации оказывают налогоплательщику клиринговые, брокерские услуги или осуществляют доверительное управление в интересах налогоплательщика.

Реализацией не признается выбытие ценных бумаг в случаях, поименованных в п. 3 ст. 39 НК РФ, а именно:

- передача ценных бумаг организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- передача ценных бумаг некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача ценных бумаг, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- передача ценных бумаг в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача ценных бумаг в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

Налоговый учет ведется отдельно по ценным бумагам, обращающимся и не обращающимся на организованном рынке.

Ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
- 2) если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;
- 3) если по ним в течение последних трех месяцев, предшествующих дате совершения налогоплательщиком сделки с этими ценными бумагами, рассчитывалась рыночная котировка, если это предусмотрено применимым законодательством.

Под применимым законодательством понимается законодательство государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение налогоплательщиком гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги). В случаях невозможности однозначно определить, на территории какого государства заключались сделки с

ценными бумагами вне организованного рынка ценных бумаг, включая сделки, заключаемые посредством электронных торговых систем, под применением законодательством понимается законодательство государства по месту нахождения покупателя ценных бумаг.

Подтверждением обращения ценных бумаг на организованном рынке, в частности, может являться официальный ответ лица, осуществляющего деятельность по ведению реестра владельцев ценных бумаг (регистратора), Федеральной службы по финансовым рынкам (ФСФР).

Доходы от выбытия ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, определяются на основании курса ЦБ, установленного на дату перехода права собственности или на дату погашения. Расходы при выбытии таких ценных бумаг определяются исходя из курса ЦБ на дату принятия ценной бумаги к учету.

Датой признания дохода по операциям реализации ценных бумаг является дата перехода права собственности на ценную бумагу.

Датой определения рыночной цены реализации ценных бумаг (для сопоставления с фактической в соответствии с требованиями ст. 280 НК) при продаже через организаторов торговли является день проведения торгов, при продаже вне организованного рынка ЦБ – дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, то есть дата подписания договора, для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Переоценка ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, не производится, и курсовая разница по ним не начисляется.

В случае реализации (приобретения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная (максимальная) цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

В случае реализации (приобретения) ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены, определенной исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен, при определении финансового результата для целей налогообложения принимается минимальная (максимальная) цена, определенная исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

С 1 января по 31 декабря 2010 года включительно определение расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, производится с привлечением независимого оценщика, использующего методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

С 1 января по 31 декабря 2010 года включительно в случае определения расчетной цены акций Предприятием самостоятельно используется метод чистых активов. Для определения расчетной цены долговой ценной бумаги используется ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Цена реализации или иного выбытия эмиссионных государственных и муниципальных ценных бумаг учитывается без процентного (купонного) дохода, который облагается по ставке иной, чем предусмотрена пунктом 1 статьи 284 НК РФ, приходящегося на время владения налогоплательщиком этими ценными бумагами, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги.

При реализации указанных государственных и муниципальных ценных бумаг, Предприятие самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога с таких доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной пунктом 1 статьи 284 НК РФ, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 4 статьи 284 НК РФ у получателя доходов, уплачивается в бюджет Предприятием в течение 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового)

периода, в котором получен доход, исходя из дат, признаваемых датами получения дохода в соответствии со статьями 271 и 273 НК РФ.

Если в цену реализации государственных и муниципальных ценных бумаг включается накопленный купонный доход, то Предприятие самостоятельно на дату реализации ценных бумаг, как обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяет сумму дохода в виде процентов на основании договора купли-продажи с учетом положений пунктов 6 и 7 статьи 328 НК РФ.

При передаче ценных бумаг в доверительное управление подлежит учету у учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя) не финансовый результат, а развернуто доходы и расходы.

2.1.3.2.4. Порядок переноса убытков от реализации ценных бумаг

Убыток по операциям с ценными бумагами, обращающимися на рынке ценных бумаг и не обращающимися на рынке ценных бумаг, определяется Обществом отдельно, при этом убытки по операциям с ценными бумагами, обращающимися на рынке ценных бумаг, не уменьшают прибыль от операций с ЦБ, не обращающимися на рынке ценных бумаг, и наоборот.

При получении убытка (убытков) от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде или в предыдущие налоговые периоды перенос убытков на будущее (уменьшение налоговой базы, полученной по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде) осуществляется в соответствии с порядком, изложенным в разделе «Перенос убытков на будущее» настоящей Учетной политики, а также с учетом следующего:

Убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций с такими ценными бумагами, определенной в отчетном (налоговом) периоде.

Убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций данной категории ценных бумаг.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, понесенных Обществом в соответствующем отчетном периоде от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, осуществляется раздельно по указанным категориям ценных бумаг соответственно в пределах прибыли, полученной от операций с такими ценными бумагами.

2.1.3.3. Особенности учета акций, долей, вкладов в уставный (складочный) капитал организации

Налоговый учет акций, долей, вкладов в уставный капитал (складочный) капитал организации осуществляется Предприятием при размещении (эмиссии) им собственных акций (долей), а также при осуществлении взносов в уставный (складочный) капитал других организаций.

2.1.3.3.1. Особенности учета акций, когда Предприятие является эмитентом

Операции с акциями в случае, когда Предприятие является эмитентом, не рассматриваются как осуществление финансовых вложений.

При размещении Предприятием эмитированных акций у Предприятия не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции.

При этом имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный капитал Предприятия, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество

(имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами или иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

При выкупе Предприятием собственных акций с целью дальнейшей перепродажи доход от реализации акций уменьшается на цену выкупа акций у акционеров.

При выкупе Предприятием собственных акций с целью их погашения, расходы по выкупу акций не уменьшают налоговую базу.

2.1.3.3.2. Особенности учета акций в случае, когда Предприятие является акционером

При размещении эмитированных акций у Предприятия в случае, когда оно является акционером, не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций.

При этом стоимость приобретенных Предприятием акций признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у Предприятия при таком внесении.

2.1.3.3.3. Особенности учета долей (вкладов) в уставный капитал (складочный) капитал организаций.

Вклад осуществляется в уставный (складочный) капитал Предприятия.

У Предприятия не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в счет оплаты учредителями долей (вкладов) в его уставном (складочном) капитале.

При этом имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный капитал Предприятия, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

Предприятие осуществляет вклад в уставный (складочный) капитал организации.

При передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты долей в уставном (складочном капитале) у Предприятия - приобретателя доли не возникает прибыли (убытка).

При этом стоимость приобретенной Предприятием доли признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у Предприятия при таком внесении.

Реализация доли в уставном (складочном) капитале организации

При реализации долей в уставном (складочном) капитале организации Предприятию следует руководствоваться нормами статьи 268 НК РФ.

Реализация доли в обществе, полученной в счет оплаты уставного капитала.

При реализации доли в обществе, полученной в качестве вклада в уставный капитал Предприятия, стоимость доли определяется исходя из стоимости доли, определенной в налоговом учете Предприятия по правилам пункта 1 статьи 277 НК РФ, а именно по данным налогового учета о стоимости доли в обществе у стороны, осуществившей взнос в уставный капитал.

Реализация доли в обществе, полученной Предприятием при ликвидации общества, в котором Предприятие являлось участником.

При реализации доли в обществе, полученной при ликвидации общества, стоимость данной доли определяется исходя из стоимости доли (акций), по данным налогового учета Предприятия

2.1.3.3.4. Доход от долевого участия в других организациях.

Доходы, в виде дивидендов, полученных Предприятием от российских организаций, подлежат налогообложению по следующим налоговым ставкам 0 %, 9 %.

Доходы в виде дивидендов, полученных Предприятием от иностранных организаций, подлежат налогообложению по следующим налоговым ставкам 0 %, 9 %.

Применение к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, от российских и иностранных организаций налоговой ставки 0% возможно при соблюдении следующих условий: на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 миллионов рублей.

При этом в случае, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, ставка 0% применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны).

Для подтверждения права на применение налоговой ставки 0% налогоплательщики обязаны предоставить в налоговые органы документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Таковыми документами могут, в частности, являться договоры купли-продажи (мены), решения о размещении эмиссионных ценных бумаг, договоры о реорганизации в форме слияния или

присоединения, решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования, ликвидационные (разделительные) балансы, передаточные акты, свидетельства о государственной регистрации организации, планы приватизации, решения о выпуске ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, проспекты эмиссии, судебные решения, уставы, учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги, выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников), выписки по счету (счетам) "депо" и иные документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав. Указанные документы или их копии, если они составлены на иностранном языке, должны быть легализованы в установленном порядке и переведены на русский язык.

Дивидендом признается любой доход, полученный Предприятием при распределении прибыли организации, в которой оно является участником (акционером), остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим Предприятию акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не подлежат налогообложению доходы Предприятия в виде стоимости дополнительно полученных им акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций Предприятия при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия Предприятия в этом акционерном обществе).

Доходы Предприятия в виде увеличенной стоимости доли в обществе с ограниченной ответственностью в результате увеличения его уставного капитала (без изменения размера доли участия Предприятия) учитываются в составе доходов, подлежащих налогообложению.

2.1.3.3.5. Учет доходов в виде процентов по долговым ценным бумагам

Доходы в виде процентов по долговым ценным бумагам учитываются Предприятием в составе внереализационных доходов.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

2.1.3.3.5.1. Дата признания дохода по долговым ценным бумагам

Сумма дохода в виде процентов по долговым обязательствам учитывается Предприятием в аналитическом учете исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов.

Доходы по долговым ценным бумагам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, Предприятие признает доход полученным и включает в состав внереализационных доходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае погашения долговой ценной бумаги до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав внереализационных доходов на дату погашения долгового обязательства.

2.1.3.3.5.2. Виды долговых ценных бумаг

К долговым ценным бумагам относятся:

- процентные долговые ценные бумаги (векселя, облигации);

- дисконтные долговые ценные бумаги (векселя, облигации);
- процентно-дисконтные долговые ценные бумаги (векселя, облигации).

К процентным долговым ценным бумагам относятся ценные бумаги, в течение срока погашения которых, владельцу данной ценной бумаги выплачиваются проценты.

К дисконтным долговым ценным бумагам относятся ценные бумаги, стоимость погашения которых превышает сумму, уплаченную владельцем данных бумаг при их приобретении.

Дисконтные долговые ценные бумаги возникают во всех случаях, когда цена приобретения актива меньше его номинала.

К процентно-дисконтным долговым ценным бумагам относятся ценные бумаги, в течение срока погашения которых, владельцу данной ценной бумаги выплачиваются проценты, при этом стоимость их номинала превышает сумму, уплаченную владельцем данных бумаг при их приобретении.

2.1.3.3.5.3. Сроки обращения долговых ценных бумаг и период признания дохода

Вексель может быть выдан сроком:

- по предъявлению;
- по предъявлению, но не ранее определенного дня;
- во столько-то времени от предъявления;
- во столько-то времени от составления;
- на определенный день.

Облигация может быть эмитирована сроком:

- на определенный день

Облигацией может быть предусмотрена возможность досрочного погашения. При этом в облигации должен быть указан срок, не ранее которого она может быть предъявлена к погашению.

Периодом признания дохода признаются все отчетные (налоговые) периоды, приходящиеся на срок обращения долговых ценных бумаг.

Дата начала начисления процентов, а также срок обращения векселей определяется Предприятием исходя из даты составления векселей или иной даты, указанной на нем, с учетом Положений о переводном и простом векселе, утвержденном Постановлением ЦИК и СНК СССР от 07.08.1937 г. № 104/1341, и существующей арбитражной практики (Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 04.12.2000 г. № 33/14).

Если дата погашения векселя установлена, то сроком его обращения, а также периодом начисления процентного дохода (расхода) признается срок от даты выпуска векселя до даты погашения (установленного на самом векселе).

По векселям со сроком погашения «по предъявлению» за срок обращения (а также за период начисления процентного дохода (расхода)) принимается срок, равный 365 (366) дней, исчисляемый от даты составления.

По дисконтным векселям со сроком погашения «по предъявлению, но не ранее» - за срок обращения (а также за период начисления процентного дохода (расхода)) принимается срок, равный периоду от даты составления векселя до даты, указанной как не ранее, плюс 365 (366) дней (если иное не установлено эмитентом).

По процентным векселям со сроком погашения «по предъявлению, но не ранее» - за период начисления процентного дохода (расхода) принимается срок, равный периоду от даты «не ранее» плюс 365 (366) дней (если иное не установлено эмитентом).

2.1.3.3.5.4. Признание дохода по процентным ценным бумагам

Доход по процентным ценным бумагам признается Предприятием в сумме, определяемой путем соотношения номинала долговой ценной и начисленных процентов на конец каждого отчетного (налогового) периода в течение срока обращения данных ценных бумаг.

Предприятие вправе отнести суммы процентов, ранее отраженных в аналитическом учете и учтенных в доходах при налогообложении, но фактически не полученных по причине досрочного предъявления долговой ценной бумаги к погашению, к внереализационным расходам на дату досрочного погашения ценной бумаги.

2.1.3.3.5.5. Признание дохода по дисконтным ценным бумагам

Доход по дисконтным ценным бумагам признается Предприятием в сумме дисконта, приходящейся на конец каждого отчетного (налогового) периода в течение срока обращения данных ценных бумаг.

При начислении дохода в виде дисконта по приобретенным векселям с оговоркой "по предъявлении, но не ранее" в качестве срока обращения для целей налогообложения прибыли используется предполагаемый срок обращения векселя, определяемый в соответствии с вексельным законодательством (365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу).

2.1.3.3.5.6. Признание дохода по процентно-дисконтным ценным бумагам

По процентно-дисконтным бумагам Предприятием признаются два вида доходов: доход в виде процентов, который учитывается в соответствии с порядком, изложенным в разделе 2.1.2.3.5.4 настоящей Учетной политики, и доход в виде дисконта, который учитывается в соответствии с порядком, изложенным в разделе 2.1.2.3.5.5. настоящей Учетной политики.

2.1.3.4. Срочные сделки.

Срочные сделки, условиями которых предусмотрена поставка базисного актива классифицируются как срочные сделки, условиями которых предусмотрена поставка предмета сделки с отсрочкой исполнения,

Текущая переоценка финансовых инструментов срочных сделок, используемых в целях хеджирования не производится.

2.1.3.5. Особенности учета по договорам о совместной деятельности

Доходы, полученные от участия Предприятия в простом товариществе, включаются в состав внереализационных доходов на основании отчетов участника простого товарищества, осуществляющего учет доходов и расходов простого товарищества, определяющего нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества, предоставляемых Предприятию до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом.

Убытки Предприятия от участия в простом товариществе при налогообложении не учитываются.

2.2. Порядок учета доходов

Доходами признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала Предприятия.

Экономическая выгода учитывается в качестве дохода в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой ее можно оценить.

2.2.1. Классификация доходов

Доходы в целях налогового учета делятся на:

Доходы от сдачи имущества в аренду

1.2. Внереализационные доходы.

2. Доходы, полученные в рамках целевого финансирования

3. Доходы, облагаемые по разным ставкам

При получении средств целевого финансирования, в налоговом учете ведется отдельный учет доходов, полученных в рамках целевого финансирования (в разрезе каждого договора).

2.2.3. Порядок признания доходов от реализации

При определении доходов от реализации из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ Предприятием покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

В состав доходов от реализации не включаются суммовые разницы, они подлежат включению в состав внереализационных доходов.

Моментом признания дохода от реализации считается момент перехода права собственности, установленный в договоре.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) Предприятием, когда оно выступает комитентом (принципалом), датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего ему имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

В случае, если дата фактической реализации находится в ином периоде, чем дата получения отчета, то полученные доходы учитываются в периоде фактической реализации путем подачи уточненной декларации.

2.2.4. Состав и порядок признания внереализационных доходов

Внереализационными доходами для целей налогообложения признаются доходы, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) (как собственного производства, так и ранее приобретенных), а также выручкой от реализации имущественных прав.

Перечень наиболее распространенных видов внереализационных доходов приведен в ст.250 НК РФ.

К ним, в частности, относятся доходы:

от долевого участия в других организациях;

в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленной ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба, признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу;

в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;

в виде дохода прошлых лет, выявленных в отчетном (налоговом) периоде;

в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств) (за исключением авансов, выданных (полученных), (дооценки валютных ценностей и требований или уценки обязательств) стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации (абзац 1 пункта 11 статьи 250 НК РФ);

в виде суммовой разницы, возникающей у Предприятия, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке установленном ст. 249 НК РФ.

другие внереализационные доходы.

Датой получения внереализационного дохода признается:

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) для доходов:

- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг);
- по иным аналогичным доходам.

2) дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) Предприятия – для доходов:

- в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций;
- в виде безвозмездно полученных денежных средств;
- в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые ранее были включены в состав расходов;
- в виде иных аналогичных доходов.

3) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления Предприятию документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) (в зависимости от того, какой момент наступит раньше) для доходов:

- в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;
- от сдачи имущества в аренду;
- по иным аналогичным доходам.

4) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда по доходам в виде штрафов, пени и (или) иных санкций за нарушение условий договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

5) последний день отчетного (налогового) периода по доходам:

- в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;
- по доходам от доверительного управления имуществом;
- в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;
- по иным аналогичным доходам.

6) дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) - по доходам прошлых лет.

7) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца - по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам) (за исключением авансов, выданных (полученных), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов.

8) дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, по доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества.

Если ликвидация основных средств осуществляется в течение нескольких налоговых периодов, стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже и разборке основных средств, учитывается в составе доходов по мере получения данного имущества и его оприходования на дату составления первичных документов по оприходованию материальных ценностей.

9) дата списания – по доходам в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп.21 п.1 ст. 251 НК РФ.

Оформление списания кредиторской задолженности осуществляется в порядке, предусмотренном правилами бухгалтерского учета.

10) дата утверждения протокола инвентаризационной комиссии по доходам в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации.

11) проценты, уплачиваемые банком по договору банковского счета, включаются в налоговую базу на основании выписки о движении денежных средств по банковскому счету Общества. Если договором обслуживания банковского счета не предусмотрено осуществление расчетов по оплате услуг банка при проведении каждой расчетно-кассовой операции, то датой получения дохода признается последний день отчетного месяца.

12) доходы в виде положительной суммовой разницы признаются

- в случае, когда Предприятие является покупателем – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав в соответствии с условиями договора;
- в случае, когда Предприятие является продавцом – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с условиями договора.

Суммовые разницы возникают в случае, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Суммовые разницы при списании дебиторской задолженности контрагентов Общества, расчеты по договорам с которыми предусматривались в условных единицах, не возникают.

2.2.5 Доходы, не учитываемые в целях налогообложения

Предприятие не учитывает для целей налогообложения прибыли доходы, указанные в закрытом перечне статьи 251 НК РФ.

К таким доходам, в частности, относятся доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены Предприятием от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг);
- в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены Предприятием в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером));
- в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с главой 21 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;
- в виде имущества, имущественных прав, которые получены Предприятием в пределах вклада (взноса) в хозяйственное общество или товарищество при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;
- в виде имущества, полученного Предприятием безвозмездно;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;
- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Указанное ограничение не распространяется на денежные средства, и Предприятие вправе до истечения одного года со дня их получения использовать такие денежные средства в своей хозяйственной деятельности, но при этом не учитывать их в составе доходов, подлежащих налогообложению. В случае если на денежные средства приобретены оборотные средства, которые затем реализуются, полученные денежные средства включаются в состав доходов, учитываемых для налогообложения.

Сумма долга Предприятия, прощенного указанными лицами, является доходом, не подлежащим налогообложению;

- в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;
- в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
- в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальных вложений в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-судополучателем;
- другие доходы, перечисленные в статье 251 НК РФ.

2.3. Порядок учета расходов.

2.3.1. Классификация расходов.

Для целей налогового учета расходы делятся на:

А) расходы по операциям, прибыль по которым облагается по ставке 20 %, в том числе:

- расходы, понесенные при реализации товаров, работ, услуг, прочего имущества и имущественных прав, включая инвестиционный расход;
- внереализационные расходы;

В) расходы, уменьшающие доходы, облагаемые по специальным ставкам;

С) расходы, не учитываемые для целей налогообложения.

К расходам, связанным с реализацией товаров, работ, услуг, прочего имущества и имущественных прав, относятся расходы, направленные на получение дохода от реализации товаров, работ, услуг, прочего имущества и имущественных прав.

Предприятие уменьшает доходы при реализации товаров и (или) имущественных прав в следующем порядке:

- При реализации имущественных прав (долей, паев) - на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.
- При реализации долей, паев, полученных участниками, пайщиками при реорганизации организаций - на цену приобретения таких долей, паев, определяемую в соответствии с п. 4 - 6 ст. 277 НК РФ.
- При реализации имущественного права, которое представляет собой право требования долга, налоговая база определяется с учетом положений, установленных ст. 279 НК РФ.
- При реализации имущества - на цену приобретения и создания данного имущества.

К внереализационным расходам относятся все иные расходы, отвечающие критериям признания затрат расходами.

Расходы, не учитываемые при налогообложении, определяются в соответствии с требованиями ст. 270 НК РФ.

2.3.2. Общий порядок признания расходов

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных главой 25 НК РФ убытки), осуществленные (понесенные) Предприятием.

Расходы, произведенные на территории иностранного государства, могут подтверждаться документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота этого государства.

Расходы, произведенные Предприятием как внутри РФ, так и за ее пределами, также могут быть подтверждены документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, например таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором. При этом лицо, ответственное за понесенные расходы, должно предоставлять служебную записку с указанием цели и размера расходов, имеющих косвенное документальное подтверждение.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (метод начислений) и определяются с учетом ст.ст. 318-320 НК РФ, за исключением случаев, прямо предусмотренных НК РФ.

Расходы, сумма которых выражена в иностранной валюте, в целях налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком РФ на дату признания соответствующего расхода.

Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком РФ на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Возникающая при оценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных) либо при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (за исключением авансов, выданных (полученных)) отрицательная курсовая разница признается Предприятием в составе внереализационных расходов.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под экономической обоснованностью понимается связь понесенных расходов с деятельностью, направленной на извлечение доходов.

Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде.

Признание таких расходов осуществляется следующим образом - при обнаружении ошибок (искажений), допущенных в исчислении налоговой базы при составлении регистров налогового учета, оформляется справка бухгалтера на сумму ошибки (искажения), вносятся исправления в регистр налогового учета, оформленного за период ее совершения. Под ошибкой понимается такое искажение учетных данных, которое было допущено Предприятием, несмотря на то, что на момент совершения операции оно имело весь объем информации, необходимый для правильного отражения.

В случае если в результате ошибки (искажения) данные налогового учета были завышены, в дополнительном регистре исправление отражается с отрицательным знаком.

При этом Предприятие представляет в налоговый орган уточненную налоговую декларацию за период совершения ошибки.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между расходами и доходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются Предприятием самостоятельно с учетом принципов равномерности и сопоставимости.

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы

распределяются Предприятием самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

В случае если ошибка оказывает влияние на несколько отчетных (налоговых) периодов (например, искажения в результате некорректного расчета стоимости остатков НЗП), уточненная налоговая декларация составляется за каждый такой период.

В случае если период совершения ошибки не может быть определен, сумма корректировки отражается в регистрах налогового учета в составе прибылей (убытков) прошлых лет в том отчетном (налоговом) периоде, в котором она была обнаружена.

2.3.3. Расходы, связанные с производством и реализацией и особенности их учета

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), учитываются в разрезе прямых и косвенных расходов.

Особенности учета расходов, связанных с производством и реализацией определяются настоящей учетной политикой.

2.3.3.1. Материальные расходы

Перечень материальных расходов определяется в соответствии с правилами ст. 254 НК РФ.

К материальным расходам для целей налогообложения относятся расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых:

- при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
- на другие производственные и хозяйственные нужды.

Расходы на приобретения сырья и материалов признаются на дату передачи сырья и материалов в производство. Сумма расходов определяется исходя из сложившейся налоговой стоимости соответствующих материалов (сырья) и метода списания материалов (сырья) на расходы, установленных пунктами 2.1.2.1.1 и 2.1.2.1.2.

При учете сырья (материалов) в составе расходов, связанных с производством и реализацией, сумма материальных расходов текущего периода уменьшается на стоимость возвратных отходов.

Сумма материальных расходов также уменьшается на стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

К материальным расходам относятся, в том числе расходы:

- 1) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом (стоимостью 20 тыс. руб. и менее и сроком полезного использования до 12 месяцев). Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.
- 2) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке.

Используемые в дальнейшем производстве полуфабрикаты и комплектующие признаются в составе материальных расходов на дату передачи в производство.

3) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;

Расходы на приобретение, выработку и передачу (трансформацию) топлива, воды и энергии всех видов от сторонних организаций учитываются в составе расходов на дату получения от контрагента документа, подтверждающего количественные и стоимостные показатели поставки.

Расходы на выработку и передачу (трансформацию) энергетических ресурсов, используемых на технологические цели, структурными подразделениями

4) расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых Общества признаются в периоде возникновения расходов, сторонними организациями, а также расходы на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации;

Расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, учитываются в составе расходов на дату подписания акта приемки услуг (работ).

Расходы на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации признаются в периоде возникновения расходов.

5) расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения;

Расходы на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями, учитываются в составе расходов на дату подписания акта приемки услуг (работ).

Расходы на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации признаются в периоде возникновения расходов.

6) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (до введения порядка установленного постановлением Правительства действуют старые нормативы).

Расходы в виде потерь от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли признаются в составе материальных расходов на дату выявления потерь, оформленных соответствующим актом. Порядок учета потерь от недостачи и (или) порчи товарно-материальных ценностей определен пунктом 2.1.2.1.4 настоящей Учетной политики.

7) технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Расходы в виде технологических потерь при производстве и (или) транспортировке материально-производственных запасов признаются в составе материальных расходов на дату выявления потерь, оформленных соответствующим актом.

8) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода.

Расходы на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации признаются в периоде возникновения расходов.

9) платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду.

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-

производственных запасов. Услуги кредитных организаций, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей в стоимость товарно-материальных ценностей не включаются и учитываются в составе внереализационных расходов предприятия.

Стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте основных средств, определяется в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ.

Стоимость материалов, полученных безвозмездно, выявленных при проведении уборки территории, изъятые на проходных, включается в состав расходов в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ.

2.3.3.2. Расходы на оплату труда

2.3.3.2.1. Состав расходов на оплату труда

Расходы на оплату труда формируются в соответствии с требованиями ст. 255 НК РФ и настоящей учетной политикой.

В состав расходов на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников, учитываются в составе расходов на оплату труда.

В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

Стоимость спецодежды в целях налогообложения в состав расходов на оплату труда не включается, а формирует стоимость объектов амортизируемого имущества, либо одновременно включается в состав материальных расходов.

В целях налогообложения не учитываются дополнительные отпуска, предоставляемые по коллективному трудовому договору сверх установленных законодательством РФ.

2.3.3.2.2. Порядок признания расходов на оплату труда

Расходы на оплату труда признаются в качестве расходов ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ расходов на оплату труда.

Данное правило применяется в отношении всех расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 255 Налогового кодекса РФ, за исключением расходов на страхование работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ), расходов на оплату отпусков и выплату вознаграждений по итогам года.

Расходы на оплату труда в виде:

- сумм, начисленных за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;
- расходов на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, -

начисляются за отработанное время по сроку оплаты, установленному в договоре.

Резерв на оплату отпусков.

Общество формирует резерв по расходам на оплату отпусков в соответствии с положениями ст. 324.1 НК РФ.

1. В начале отчетного года на текущий год определяется:

- *Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (включая суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).*

Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска определяется как сумма планируемых отпускных по каждому сотруднику организации, определенная исходя из средней заработной платы сотрудника и количества дней отпуска, которые могут быть предоставлены сотруднику за текущий год, если резерв создавался в предыдущем году, либо включая дни неиспользованного отпуска за предыдущие периоды, если резерв создается впервые.

В состав планируемых расходов на оплату отпуска включается сумма страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, рассчитанная исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Сумма планируемых годовых расходов на оплату отпуска является предельной суммой отчислений в резерв.

- *Предполагаемая сумма расходов на оплату труда по организации на текущий отчетный год*

Расходами на оплату труда признаются все виды выплат, применяемые работодателями в пользу работников и учитываемые при расчете среднего заработка, т.е. выплаты, предусмотренные п. 2 Положения об особенностях исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 №922.

- *Ежемесячный процент отчислений в резерв на оплату отпусков.*

Ежемесячный процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда (в состав каждого показателя включаются суммы исчисленных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).

Для расчета ежемесячного процента отчислений применяются показатели в целом по предприятию.

Для определения указанных показателей обществом составляется специальный расчет, в котором отражается расчет размера отчислений в резерв.

2. Начисление резерва осуществляется ежемесячно. Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется как произведение суммы фактически начисленных расходов на оплату труда по организации и ежемесячного процента (вычисленного с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды) отчислений в резерв на оплату отпусков.

По достижении предельной суммы отчислений в резерв начисление резерва не производится.

3. Отчисления в резерв производятся в конце каждого месяца и подлежат включению в состав расходов на оплату труда соответствующих категорий работников (п. 24 ст. 255 НК РФ и п. 2 ст.

[†] При наличии на Предприятии утвержденного Положения «О порядке начисления вознаграждений по итогам работы за год» регламентирующего иной порядок определения состава расходов на оплату труда, Предприятие может руководствоваться указанным порядком при формировании резерва на выплату вознаграждений.

324.1 НК РФ). При этом сумма ежемесячных отчислений, накопленная с начала года не может превышать предельную величину резерва на оплату отпусков (выплату вознаграждений) за год.

4. На основании п. 3 ст. 324.1 НК РФ Обществом на конец налогового периода производится инвентаризация резерва.

В соответствии с п. 4 ст. 324.1 НК РФ уточняется сумма резерва исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников и обязательных начислений в государственные внебюджетные фонды.

По состоянию на 31 декабря Обществу необходимо:

- определить количество дней отпусков, запланированных на текущий год, фактически не использованных работниками, включая дни неиспользованного отпуска за предыдущие периоды.
- определить среднюю дневную сумму расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск.

Этот показатель рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922.

- рассчитать сумму расходов на оплату не использованных в текущем году отпусков (с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).

Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда.

Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Если налогоплательщик принимает решение об отказе от формирования резерва, остаток резерва, выявленный при инвентаризации, подлежит включению в состав внереализационных доходов текущего налогового периода (в котором он был начислен).

Резерв не создается на оплату сотрудникам учебных отпусков.

Резерв на выплату вознаграждений по итогам года.

Общество формирует резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год в соответствии с положениями ст. 324.1 НК РФ.

Резерв по вознаграждениям создается в случаях, когда:

- из трудовых, коллективных договоров или других внутренних документов следует обязанность организации выплачивать годовые премии;
- в организации сложилась многолетняя практика выплаты годовых премий.

Порядок формирования резерва по вознаграждениям осуществляется аналогично резерву на оплату отпусков.

1. В начале отчетного года определяется на текущий год:

- *Сумма планируемых годовых расходов на выплату вознаграждений с учетом страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).*

Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений определяется как сумма планируемых вознаграждений по каждому сотруднику организации, определенная исходя из суммы заработной платы сотрудника за предыдущий календарный год.

Сумма планируемых годовых расходов на выплату вознаграждений по итогам года является предельной суммой отчислений в резерв.

- *Предполагаемая сумма расходов на оплату труда по организации.*

Расходами на оплату труда признаются все виды выплат, применяемые работодателями в пользу работников и учитываемые при расчете среднего заработка, т.е. выплаты, предусмотренные п. 2 Положения об особенностях исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 №922 (без учета отпускных)⁷.

- *Ежемесячный процент отчислений в резерв на выплату вознаграждений.*

Ежемесячный процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на выплату вознаграждений к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Для расчета ежемесячного процента отчислений применяются показатели в целом по предприятию / в разрезе структурных подразделений (выбранный порядок расчета ежемесячного процента утверждается в учетной политике Предприятия).

Для определения указанных показателей обществом составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера отчислений в резерв.

2. Начисление резерва осуществляется ежемесячно. Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется как произведение суммы фактически начисленных расходов на оплату труда по организации (включая суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды) и ежемесячного процента отчислений в резерв на выплату вознаграждений по итогам года.

По достижении предельной суммы отчислений в резерв начисление резерва не производится.

3. Отчисления в резерв производятся в конце каждого месяца и подлежат включению в состав расходов на оплату труда соответствующих категорий работников (п. 24 ст. 255 НК РФ и п. 2 ст. 324.1 НК РФ). При этом сумма ежемесячных отчислений, накопленная с начала года не может превышать предельную величину резерва (выплату вознаграждений) за год, отраженную в учетной политике.

4. На конец налогового периода Обществом проводится инвентаризация резерва. Сумма резерва уточняется исходя из фактически начисленной суммы расходов на оплату труда по каждому работнику (включая суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, подлежащие начислению на сумму расходов на оплату труда).

На 31 декабря Обществу необходимо:

- определить фактически начисленную сумму расходов на оплату труда работников, которым планируется выплата вознаграждения.
- рассчитать сумму вознаграждения, подлежащую выплате за отчетный период.

Если по итогам инвентаризации резерва сумма вновь рассчитанного резерва по фактическим расходам на оплату труда превышает сумму ранее начисленного резерва по плановым данным по расходам на оплату труда, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда на конец налогового периода. Указанный расчет осуществляется с учетом фактически начисленных сумм вознаграждения за счет резерва в течении налогового периода.

Если по итогам инвентаризации резерва сумма вновь рассчитанного резерва по фактическим расходам на оплату труда оказывается меньше суммы ранее начисленного резерва по плановым данным по расходам на оплату труда, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов на конец налогового периода. Указанный расчет осуществляется с учетом фактически начисленных сумм вознаграждения за счет резерва в течении налогового периода.

Сумма резерва, соответствующая сумме невыплаченных на конец отчетного периода фактических расходов на выплату вознаграждения, подлежит переносу на следующий налоговый период.

Если налогоплательщик принимает решение об отказе от формирования резерва, остаток резерва, выявленный при инвентаризации, подлежит включению в состав внереализационных доходов текущего налогового периода (в котором он был начислен).

2.3.3.2.3. Особенности признания расходов в виде взносов по договорам добровольного страхования работников

Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации учитываются в составе расходов на оплату труда.

В состав таких расходов входят выплаты по договорам:

- страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;
- негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при достижении участником и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;
- добровольного личного страхования работника, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;
- добровольного личного страхования, заключаемым исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям п. 16 ст. 255 НК РФ или в случае расторжения таких договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров или их расторжения (за исключением случаев

досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В состав расходов принимаются выплаты только по тем договорам пенсионного обеспечения, которые предусматривают накопление средств на именных счетах. При использовании солидарного счета страховые выплаты для целей налогообложения не учитываются.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подпунктом, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подпунктом.

Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

2.3.3.2.4. Особенности признания расходов на питание работников

К расходам на оплату труда относится стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ питания и продуктов.

Расходы на выдачу бесплатного питания относятся на уменьшение облагаемой прибыли в тех случаях, когда выдача такого питания предусмотрена законом, и (или) коллективным (трудовым) договором.

2.3.3.2.5. Особенности признания расходов на доставку работников к месту работы

В состав прочих расходов включаются расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях.

Осуществление транспортировки должно предусматриваться коллективными (трудовыми) договорами и быть обусловлено технологическими особенностями производства.

В иных случаях расходы на транспортировку на уменьшение облагаемой прибыли не относятся.

Под технологическими особенностями в целях применения настоящей учетной политики понимается, в том числе:

- нахождение производства на значительном расстоянии от населенных пунктов по объективным причинам, к которым в свою очередь относятся обеспечение безопасности населения, приближенность производства к месторождениям природных ресурсов, отсутствие маршрутов автотранспорта общего пользования и пр.;
- непрерывный цикл производства, когда предприятие работает в многосменном режиме.

2.3.3.3. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

Состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией предусмотрен ст. 264 НК РФ.

Лизинговые платежи

К прочим расходам относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается на балансе Предприятия как лизингополучателя, расходами признаются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьей 259 НК РФ. Для расчета величины расходов произведение суммы лизингового платежа за соответствующий период и суммы расходов на приобретение имущества, переданного в лизинг, делится на сумму всех лизинговых платежей по договору лизинга.

Организация питания

В состав прочих расходов включаются расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (исключая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи и т. д.). При этом необходимо, чтобы объекты общественного питания были предназначены только для обслуживания работников Предприятия. В противном случае затраты по этим объектам следует включать в налоговую базу по объектам обслуживающих производств и хозяйств (далее – ОПХ), определяемую в соответствии с требованиями ст. 275.1 НК РФ. Характер использования объекта определяется приказом руководителя того подразделения, в котором находится пункт общественного питания.

Особенности определения налоговой базы по ОПХ предусмотрены разделом 2.4 настоящей учетной политики.

Расходы на рекламу

К прочим расходам относятся расходы на рекламу, в частности, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах.

Особенности признания расходов на рекламу предусмотрены разделом 2.3.3.3. настоящей учетной политики.

Страхование

К прочим расходам также относятся расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование и включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного имущественного страхования:

- 1) добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) добровольное страхование грузов;
- 3) добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);
- 4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- 5) добровольное страхование товарно-материальных запасов;
- 6) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;
- 7) добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;
- 8) добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком

деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями.

9) другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным в статье 263 НК добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Страховые взносы по иным видам добровольного страхования имущества не принимаются для целей налогообложения прибыли.

Налоговые платежи

В состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией входят и признаются на дату начисления следующие налоги и сборы:

земельный налог;

транспортный налог;

налог на добычу природных ископаемых;

водный налог;

регулярные платежи за пользование недрами;

налог на имущество;

взносы в государственные внебюджетные фонды;

взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

иные налоги и сборы, установленные действующим законодательством РФ, за исключением предъявляемых Предприятием покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Платежи за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов учитываются в составе материальных расходов в соответствии с пп.7 п.1 ст.254 НК РФ.

При наличии временно согласованных нормативов платежи за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия также учитываются в составе материальных расходов в пределах данных нормативов. В том случае, если впоследствии будут приняты нормативы, установленные в официальном порядке, которые будут меньше временно установленных, Предприятие не производит перерасчет платежей и признанных расходов за истекшие периоды.

Платежи за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов и другие виды загрязнения сверх установленных лимитов в целях налогообложения не учитываются.

2.3.3.3.1. Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

В составе расходов, учитываемых в соответствии с данным разделом, учитываются расходы как по НИОКР, связанных с выпускаемой продукцией, так и технологического характера.

2.3.3.3.1.1. Признание расходов на НИОКР

Расходы на НИОКР равномерно включаются Предприятием в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца,

следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов в порядке, предусмотренном указанным пунктом.

Указанные расходы принимаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены научные исследования (отдельные их этапы), при условии их использования в производстве или реализации товаров (работ, услуг).

Условия использования в производстве определяются в соответствии со следующим порядком.

После получения результатов НИОКР комиссия, осуществляющая приемку работ, принимает решение о дальнейшем использовании данных результатов:

- использовать в производстве без оформления патента или иных исключительных прав;
- использовать в производстве и оформить исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности;
- не использовать в производстве, поскольку отсутствует положительный результат;
- имеется положительный результат, но в производстве не применяется.

Заключение утверждается лицом, уполномоченным руководителем Предприятия. Начало использования результатов НИОКР оформляется актом о внедрении.

Если подтверждение использования результатов НИОКР в производственной деятельности (по заключению комиссии, осуществившей приемку работ) не может быть получено немедленно после окончания работ, то вся сумма осуществленных расходов будет учитываться для целей налогообложения равными частями в течение периода, оставшегося с даты завершения работ до окончания годового срока. Если годовой срок к моменту подтверждения истек, то вся сумма расходов признается в периоде получения такого подтверждения.

До вступления в силу Федерального Закона № 144-ФЗ от 27.07.06 расходы на научные исследования, которые дали положительный результат, учитываются в составе прочих расходов равномерно в течение двух лет, а расходы на научные исследования, которые не дали положительного результата, - в течение трех лет.

Расходы на НИОКР (в том числе и не давшие положительного результата) и не признанные до 01.01.07 года учитываются в прежнем порядке, то есть в том, который действовал в 2006 г.

Расходы на НИОКР, не признанные до **1 января 2006 года** учитываются в прежнем порядке, то есть, с учетом ограничения в 70 %.

Расходы на НИОКР, (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством Российской Федерации, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

2.3.3.3.1.2. Создание в ходе осуществления работ по НИОКР объектов нематериальных активов

Затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, на использование которых приобретены исключительные права, включаются в первоначальную стоимость нематериального актива с момента регистрации исключительного права на них.

В первоначальную стоимость нематериальных активов не включаются исключительно налог на добавленную стоимость и акцизы, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Если решение об оформлении исключительных прав на результаты НИОКР принимается Предприятием после завершения работ и начала использования результатов НИОКР в производстве, до момента оформления необходимых документов, подтверждающих возникновение нематериального актива, затраты на законченные работы (этапы работ) учитываются в составе прочих расходов в соответствии с принципом их равномерного списания в течение одного года. В момент документально подтвержденного возникновения нематериального актива расходы, еще не учтенные в составе прочих расходов, вместе с затратами на приобретение патента или другого документа, подтверждающего право собственности на нематериальный актив, включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

2.3.3.3.2. Представительские расходы

К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

Расходы, прямо не указанные в п.2 ст. 264 НК РФ, но связанные с проведением переговоров, в т.ч. если переговоры оказались безрезультатными, также учитываются в составе представительских расходов.

В составе представительских расходов также учитываются расходы, связанные с проведением переговоров с представителями других организаций, включая расходы по проживанию в гостинице представителей других организаций, расходы по транспортировке данных представителей от аэропорта до гостиницы и обратно, от гостиницы до места проведения переговоров и обратно, расходы по выезду на территорию аэропорта. Указанные расходы осуществляются на основании утвержденной программы и сметы переговоров, согласно которой предприятие гарантирует прием, проживание и транспортное обслуживание членов делегации в период переговоров.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Под развлечениями и отдыхом понимаются мероприятия, не входящие в ту часть программы деловой встречи, которая посвящена обсуждению вопросов, являющихся целью переговоров.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов Предприятия на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. База для исчисления предельной суммы нормируемых расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода и соответственно подлежит корректировке по окончании каждого отчетного периода.

Датой признания соответствующих расходов является дата утверждения авансового отчета. При этом они должны быть подтверждены первичными документами и оформлены актом (в котором указываются время, цели представительского мероприятия, участники и т.п.).

2.3.3.3.3. Расходы на рекламу

При признании расходов на рекламу следующие виды расходов на рекламу признаются в полном объеме:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы Предприятия на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Для расчета предельного размера нормируемых расходов на рекламу налогоплательщик должен использовать показатель выручки от реализации без учета сумм налогов.

Выручка от реализации для целей исчисления нормируемых рекламных расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Датой осуществления расходов на рекламу признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

2.3.3.3.4. Расходы на командировки

Расходы на командировки входят в состав прочих расходов. В состав расходов на командировки входят следующие виды расходов:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

В том случае, если командировка не состоялась по уважительной причине (болезнь, смерть и т.д.), понесенные расходы в виде стоимости виз, сборов и др. учитываются в составе прочих расходов.

Датой признания соответствующих расходов является дата утверждения авансового отчета и/или иных документов, свидетельствующих о причинах отмены командировки (например, в случае если командировка не состоялась по причине болезни – больничный лист).

2.3.3.3.5. Расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку кадров

К расходам на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) обучение, профессиональную подготовку (переподготовку) проходят работники Предприятия, заключившие с Предприятием трудовой договор, либо физические лица, заключившие с Предприятием договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных Предприятием, заключить с ним трудовой договор или отработать на Предприятии не менее одного года. В случае если трудовой договор между указанным физическим лицом и Предприятием был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (статья 83 ТК РФ), Предприятие включает во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. В случае, если трудовой договор физического лица с Предприятием не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных Предприятием, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Документы, подтверждающие расходы на обучение, подлежат хранению в течение всего срока действия соответствующего договора обучения и одного года работы физического лица, обучение, профессиональная подготовка или переподготовка которого были оплачены Предприятием, в соответствии с заключенным с Предприятием трудовым договором, но не менее четырех лет.

Не признаются расходами на обучение работников Предприятия либо указанных выше физических лиц, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг.

Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

Датой осуществления расходов на подготовку кадров признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

В целях признания расходов на подготовку и переподготовку в наличии должны быть следующие документы:

1) утвержденный руководителем организации план повышения квалификации сотрудников на текущий год, в котором отражаются цели повышения профессионального уровня работников, специальности и должности работников, направляемых на обучение, а также количество таких работников;

2) приказ руководителя организации о направлении конкретных работников (физических лиц, с которыми впоследствии будут заключены трудовые договоры) на обучение в конкретное образовательное учреждение;

3) договор между организацией и образовательным учреждением на обучение работника (работников) либо физических лиц, с которыми впоследствии будут заключены трудовые договоры.

После завершения обучения для признания расходов необходимы следующие документы:

1) акт об оказанных услугах;

2) свидетельство или сертификат о повышении квалификации работника.

3) копия лицензии образовательной организации на право осуществления образовательной деятельности.

2.3.3.3.6. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей

Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов признаются в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Для целей налогового учета расходы принимаются в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92 "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов".

Дата признания является дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы).

2.3.3.3.7. Расходы на выплату подъемных

Расходы на выплату подъемных признаются в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

При отсутствии норм для коммерческих организаций, установленных законодательством РФ, расходы на выплату подъемных признаются в размерах, установленных коллективным и/или трудовыми договорами.

В целях применения настоящей учетной политики под подъемными понимается компенсация работодателем расходов по переезду работника, членов его семьи и провозу имущества (за исключением случаев, когда работодатель предоставляет работнику соответствующие средства передвижения) в связи с его переездом на работу в другую местность, а также расходов по обустройству на новом месте жительства.

Датой признания расходов является дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы).

2.3.3.3.8. Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление

Расходы на оплату услуг нотариуса (государственного и (или) частного) признаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

Порядок тарифов предусмотрен ст. 22.1 Основ законодательства о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1.

Дата признания соответствующих расходов признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

2.3.3.3.9. Расходы на приобретение права на земельные участки

Расходами на приобретение права на земельные участки признаются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

Расходами на приобретение права на земельные участки также признаются расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды.

Если договор аренды земельного участка в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежит государственной регистрации, то расходы на приобретение права на заключение такого договора аренды признаются расходами равномерно в течение срока действия этого договора аренды.

Расходы на приобретение права на земельные участки, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией признаются расходами отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 30 процентов налогооблагаемой прибыли предыдущего

налогового периода, исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ, до полного признания всей суммы указанных расходов. Для расчета предельных размеров расходов, на приобретение права на земельные участки, налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов указанного налогового периода на приобретение права на земельные участки.

Если земельные участки приобретаются на условиях рассрочки, срок которой превышает срок в течение которого расходы на приобретение права на земельные участки будут приняты при расчете налога на прибыль, то такие расходы признаются расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, установленного договором.

Сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права.

Под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

В случае если земельные участки, приобретенные для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках, приобретались из земель, находящихся в собственности юридических либо физических лиц, расходы, связанные с приобретением таких земельных участков, организация не вправе учесть для целей налогообложения прибыли организаций (Письмо Минфина РФ от 25.05.2007 N 03-03-06/1313).

При реализации земельного участка прибыль (убыток) от реализации права на земельный участок определяется как разница между ценой реализации и не возмещенными налогоплательщику затратами, связанными с приобретением права на этот участок. Под невозмещенными затратами понимается разница между затратами на приобретение права на земельный участок и суммой расходов, учтенных для целей налогообложения до момента реализации права на земельный участок.

Убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов налогоплательщика равномерно в течение фактического срока владения этим участком. (Письмо Минфина РФ от 08.05.2007 № 03-03-05/111).

2.3.4. Другие виды расходов, связанных с производством и реализацией

Расходы, связанные с приобретением программного продукта (при приобретении неисключительных прав на программный продукт), расходы по подготовке программного обеспечения к работе.

Расходы, связанные с приобретением программного продукта (при приобретении неисключительных прав на программный продукт), а так же расходы по подготовке программного обеспечения к работе входят в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Указанные расходы учитываются для целей налогообложения прибыли одновременно, в периоде их приобретения, но не ранее начала использования налогоплательщиком программного обеспечения для осуществления своей деятельности.

Расходы на подготовку составления отчетности по МСФО и расходы на аудит отчетности по МСФО.

Расходы на подготовку составления отчетности по МСФО и расходы на аудит отчетности по МСФО входят в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в частности, в случае когда организация составляет отчетность по МСФО для передачи акционеру, который составляет консолидированную отчетность по МСФО (Письмо Минфина РФ от 24.07.2007 N 03-03-06/1520).

Расходы на взносы в саморегулируемую организацию.

Взносы (вступительный взнос, взнос в компенсационный фонд и членские взносы), уплачиваемые в саморегулируемую организацию (СРО), осуществляются в целях получения допуска к выполнению работ, являющихся обычным видом деятельности для предприятия.

Вступительный взнос и взнос в компенсационный фонд признаются в составе расходов единовременно по дате начала действия свидетельства, т.е. по дате вступления в СРО.

Регулярные членские взносы подлежат признанию в составе расходов единовременно в соответствии со сроками их уплаты, установленными СРО.

Расходы на освоение природных ресурсов

1. Определение и виды расходов.

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся:

- расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах;
- расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;
- расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиком в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. К этим расходам также относятся компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти, с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными таким налогоплательщиком.

Расходы на освоение природных ресурсов отражаются в аналитических регистрах налогового учета обособленно по каждому участку недр (месторождению) или участку территории (акватории), отраженному в лицензионном соглашении (лицензии на право пользования недрами).

Под участком следует понимать территорию, определенную в лицензии на использование недр. На каждом участке могут иметься несколько частей этой территории, на которых непосредственно осуществляются геологоразведочные работы.

Расходы группируются следующим образом:

- расходы, относящиеся к нескольким участкам;
- общие расходы по осваиваемому участку (месторождению) в целом;
- расходы, относящиеся к отдельным частям территории разрабатываемого участка;
- расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка.

Расходы, относящиеся к нескольким участкам

К расходам, относящимся к нескольким участкам, относятся расходы на содержание управленческого аппарата, служб геологического изучения, расходы по проведению научных изысканий, хранению собранных коллекций и др. Расходы на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, учитываются отдельно по каждому участку недр пропорционально общей площади каждого участка. Расходы, распределенные на участок, считаются общими расходами по осваиваемому участку и распределяются в соответствии с требованиями данной учетной политики.

Общие расходы по осваиваемому участку

Сумма общих расходов распределяется по частям территории осваиваемого участка (месторождения) в доле, пропорциональной отношению суммы расходов, относящихся к отдельной части территории осваиваемого участка, к общей сумме расходов, осуществленных по освоению данного участка (месторождения).

Распределение производится на основе следующей формулы:

$$P = P_0 \cdot \frac{Q}{T},$$

В данной формуле P_0 - общие расходы за отчетный период по осваиваемому участку, Q - расходы, относящиеся к конкретной части территории участка, а T - сумма расходов по всем частям осваиваемой территории. P - доля общих расходов, распределяемых на конкретную часть осваиваемого участка.

Расчет показателей Q и T рассчитывается нарастающим итогом, с включением в них доли общих расходов, распределенных на отдельные части осваиваемого участка в предыдущие периоды. Данные показатели определяются на тот месяц, в котором происходит распределение. Расчет показателя P_0 нарастающим итогом не производится.

Распределение суммы расходов между частями участка (определение доли расходов, относящихся к отдельным территориям осваиваемого участка) производится после признания общих расходов в налоговом учете.

Расходы на освоение природных ресурсов признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы.

Все проводимые работы должны определяться планом исследования недр.

Аналитические регистры налогового учета должны содержать информацию о заключенных договорах с подрядчиками и об окончании работ в разрезе каждого договора, связанного с работами по каждому конкретному участку недр.

При выполнении работ собственными силами расходы признаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершен определенный этап работ. При этом под этапом работ следует понимать отдельную стадию производственного процесса, ознаменованную какими-либо качественными изменениями. Этапы работ Предприятие определяет самостоятельно.

Стоимость работ, выполненных подрядными организациями при освоении природных ресурсов признается с 1-го числа месяца, в котором подписан соответствующий акт выполненных работ с подрядчиком по договору.

2. Расходы связанные с получением лицензии:

Предприятие отдельно ведет учет расходов, связанных с получением каждой лицензии на освоение природных ресурсов.

К расходам, связанным с приобретением каждой конкретной лицензии на право пользования недрами в частности относятся:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;

- расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации. При этом в случае если информация приобретается в целях получения лицензии, расходы включаются в стоимость лицензии и списываются в течение двух лет. В случае если геологическая информация приобретается после получения лицензии, Предприятие учитывает данные расходы в составе расходов на освоение природных ресурсов;
- расходы на оплату участия в конкурсе. При этом в случае если уплата разовых (лицензионных) платежей - необходимое условие приобретения лицензии, расходы включаются в стоимость лицензии и списываются в течение двух лет. В случае если разовые (лицензионные) платежи уплачиваются после получения лицензии, Предприятие учитывает данные расходы в составе расходов на освоение природных ресурсов.

Если по результатам конкурса Предприятие заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, связанные с участием в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), и списываются в течение двух лет.

Если лицензионное соглашение заключается без проведения конкурса, то расходы, связанные с получением лицензии, признаются в налоговом учете равномерно в течение пяти лет с момента заключения лицензионного соглашения.

Если по результатам конкурса Предприятие не заключает лицензионное соглашение на право пользование недрами (не получает лицензию), то расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе, включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем проведения конкурса, равномерно в течение пяти лет.

Расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий, отражаются в аналитических регистрах налогового учета обособленно.

Расходы, связанные с получением лицензии (такие как предварительная разведка, аудит запасов и др.) не признаются для целей налогообложения вплоть до решения вопроса о выдаче лицензии. В случае, если Предприятие получает лицензию, эти расходы включаются в ее стоимость и признаются в соответствии с требованиями данной Учетной политики. Если лицензия не была получена, расходы списываются в том же порядке, что и расходы, связанные с безрезультатным проведением конкурса на получение лицензии.

3. Прочие расходы на освоение природных ресурсов:

3.1. Расходы на геологическое изучение и разведку недр.

К расходам на геологическое изучение и разведку недр относятся расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах.

При этом к расходам на разведку недр в целях применения настоящей учетной политики также относятся:

- работы по изучению строения недр в целях обнаружения мест залегания полезных ископаемых;
- работы по доразведке по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям.

Следует различать расходы на разведку и доразведку. Доразведка производится только в отношении введенных в эксплуатацию и промышленно освоенных месторождений. Доразведка может осуществляться только в том случае, если на данной части участка Предприятие уже

приступило к промышленной добыче полезных ископаемых, для чего имеется соответствующая лицензия. Расходы на доразведку списываются одновременно в текущем периоде.

Расходы на геологическое изучение и разведку недр включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы.

При проведении геолого-поисковых работ и геолого-разведочных работ по разведке полезных ископаемых сумма осуществленных налогоплательщиком расходов определяется на основании актов выполненных работ по договорам с подрядчиками, а также на основании сумм фактически осуществленных затрат, относимых к расходам на освоение природных ресурсов.

Общество организует налоговый учет указанных расходов по каждому договору и каждому объекту, связанному с освоением природных ресурсов.

Безрезультатными признаются геолого-поисковые, геолого-разведочные и иные работы, по результатам которых налогоплательщик принял решение о прекращении дальнейших работ на соответствующей части участка недр в связи с бесперспективностью выявления запасов полезных ископаемых либо в связи с невозможностью или нецелесообразностью строительства и (или) эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Расходы на безрезультатные работы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщик уведомил федеральный орган управления государственным фондом недр или его территориальное подразделение о прекращении дальнейших геолого-поисковых, геолого-разведочных и иных работ на этом участке в связи с их бесперспективностью.

Период признания расходов на безрезультатные работы составляет 12 месяцев либо 5 лет, но не более срока эксплуатации, и зависит от вида расходов на освоение природных ресурсов.

Если в течение 5 лет до уведомления налогового органа на данном участке уже производились аналогичные геологоразведочные работы налогоплательщиком или иной организацией, то расходы по освоению природных ресурсов, признанные безрезультатными, не относятся на уменьшение облагаемой прибыли. Данное положение не применяется, если указанные работы проводились на основе принципиально иной технологии и (или) в отношении других полезных ископаемых. В связи с этим Предприятие обязано организовать сбор информации о характере разведочных работ, ранее проводившихся на данном участке. Полученная информация должна передаваться в подразделения, ответственные за геологическое изучение недр в целях дачи заключения о сходстве или принципиальном различии применяемых методов разведки.

Расходы на освоение природных ресурсов до момента признания расходов безрезультатными признаются в общем порядке, предусмотренном ст. 261 и ст. 325 НК.

При этом при признании расходов безрезультатными все затраты, понесенные до признания работ безрезультатными, относятся на уменьшение облагаемой прибыли в течение установленных сроков. В момент принятия решения предприятием об отказе о прекращении дальнейших работ на участке недр предприятие в текущем налоговом периоде производит восстановление ранее принятых для целей налогообложения расходов. В момент уведомления государственного органа о прекращении дальнейших геолого-поисковых, геолого-разведочных и иных работ расходы, ранее признанные в составе затрат, признаются в налоговом учете в соответствии с положениями ст. 261, 325 НК РФ и положениями настоящей Учетной политики.

3.2. Расходы на проведение работ подготовительного характера.

К расходам на проведение работ подготовительного характера относятся расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для

последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, за исключением расходов, связанных с созданием амортизируемого имущества.

Данные расходы, включаются в состав расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации.

Расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы и включаются в состав прочих расходов.

В случае если расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия проводятся в связи с осуществлением работ по освоению природных ресурсов (например, проведения геологоразведочных работ), они включаются в состав расходов на освоение природных ресурсов.

В иных случаях они признаются материальными расходами.

3.3. Расходы на возмещение комплексного ущерба.

К расходам на возмещение комплексного ущерба относятся расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиком в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. К этим расходам также относятся компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти, с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными такими землепользователями.

Расходы на возмещение комплексного ущерба включаются в состав расходов на освоение природных ресурсов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации.

Расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы.

При переводе лесных земель в нелесные при строительстве объекта основных средств расходы, связанные с таким переводом, включаются в его стоимость.

При разработке месторождения без строительства объекта основных средств данные расходы необходимо учитывать в составе расходов на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиком в процессе строительства и эксплуатации объектов.

Данные расходы признаются в течение 5 лет после их окончания и получения документа, подтверждающего изменившийся статус земель,

3.4. Текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов.

К текущим расходам на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов относятся в частности расходы на оплату труда, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией временных сооружений, и иные подобные расходы, а также расходы на доразведку месторождения или его участков, находящихся в пределах горного или земельного отвода организации.

Текущие расходы в полной сумме включаются в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены.

3.5. Учет расходов, связанных с сооружением объектов (включая временные здания и сооружения).

К расходам, связанным с сооружением объектов относятся расходы на строительство временных сооружений (в том числе временных подъездных путей и дорог; площадок, сооружений для хранения плодородного слоя почвы, добываемых пород, отходов; временных сооружений для проживания участников геолого-разведочных работ и иных подобных объектов) при условии, если указанные затраты связаны с созданием амортизируемого имущества.

Данные расходы включаются в состав амортизируемого имущества при соблюдении критерия п.1, ст. 256 НК посредством начисления амортизации.

Стоимость временных сооружений, срок эксплуатации которых менее 12 мес., включается в состав расходов равномерно в течение 12 мес. или 5 лет (но не более срока эксплуатации участка)

в зависимости от того, с осуществлением какого вида работ связано возведение данных временных сооружений.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Срок полезного использования временных сооружений определяется исходя из их принадлежности к той или иной амортизационной группе. Для тех объектов, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается в соответствии с техническими условиями или рекомендациями технических служб, ответственных за его эксплуатацию.

Ликвидация временных сооружений, включая суммы недоначисленной амортизации, производится по правилам раздела «2.1.1.1.7. Реализация, ликвидация и прочее выбытие основных средств» настоящей учетной политики».

Стоимость объектов основных средств, являющихся временными сооружениями, определяется на момент их ввода в эксплуатацию. В том случае, если после введения объекта в эксплуатацию в отношении него производятся работы, приводящие к изменению технических показателей, такие работы рассматриваются как проведение реконструкции объекта, которая не увеличивает срока полезного использования. Уточнение стоимости объекта производится ежемесячно.

2.3.5. Состав и порядок признания внереализационных расходов

Внереализационными расходами для целей налогообложения признаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

К ним, в частности, относятся расходы:

- в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа), в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) Предприятием с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ. Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической;
- в виде процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации;
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств) (за исключением авансов, выданных (полученных), (уценки имущества, требований и дооценки обязательств) стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации (абзац 1 подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ).
- в виде суммовой разницы, возникающей у Предприятия, если сумма возникших обязательств и требований, начисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

- в виде отрицательной (положительной) разницы вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- на формирование резервов по сомнительным долгам;
- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств (включая суммы недоначисленной амортизации), а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен;
- связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе на содержание законсервированных объектов;
- расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), а также иных собраний, в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;
- расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) покупателям вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок. При этом доход от реализации признается в учете Предприятия исходя из обычных цен, без учета скидок;
- судебных расходов и арбитражных сборов, в том числе услуги по ведению судебного дела;
- в виде признанных должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов (пеней) и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- на оценку рыночной стоимости собственных и приобретенных ценных бумаг для принятия управленческих решений. Проведение такой оценки оформляется распоряжением должностного лица Предприятия, отвечающего за совершение операций с ценными бумагами.
- на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентом (все услуги банков, в том числе связанные с расчетно-кассовым обслуживанием, отражаются в составе внереализационных расходов).
- К иным внереализационным расходам также относятся расходы, возникающие при погашении заемных обязательств Предприятия, выраженных в иностранной валюте, а также при уступке прав требования, выраженных в иностранной валюте по их номинальной стоимости вследствие понижения курса рубля по отношению к иностранной валюте на момент погашения обязательства.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные Предприятием, в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, связанные с получением документов, подтверждающих расходы, относящиеся к прошлым периодам. К таким убыткам также относятся капитальные вложения Предприятия в арендованные средства в ситуации, когда условие об отсутствии возмещения со стороны арендодателя суммы капитальных вложений согласовывается только при прекращении договора аренды. Убыток определяется в пределах суммы, рассчитанной как амортизация за период действия договора аренды;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены; Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти, - пп.5 п.2 ст.265 НК РФ;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;

- убытки по сделке уступке права требования в порядке, установленном ст.279 НК РФ и настоящим положением.

Перечень убытков, приравненных ко внереализационным расходам, является открытым, допускается признание иных обоснованных убытков.

2.3.5.1. Расходы на создание резерва по сомнительным долгам.

Предприятие создает резерв по сомнительным долгам.

Сомнительным долгом для целей налогообложения признается задолженность перед Предприятием, возникшая непосредственно в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Задолженность, вытекающая из других обязательств (заем, уступка имущественных прав, причинение ущерба и др.), резервированию не подлежит.

Товар, проданный в кредит или с рассрочкой платежа, признается находящимся в залоге у продавца, если иное не предусмотрено договором. В этом случае задолженность не является сомнительной и резервированию не подлежит.

При учете задолженности по выданным авансам суммы выданных авансов не подлежат включению в резерв по сомнительным долгам.

При учете задолженности, возникшей у аффилированных лиц, суммы такой задолженности резервируются по общим правилам.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной на последний день каждого отчетного (I квартал, 6 месяцев, 9 месяцев) и налогового (календарный год) периодов, и исчисляется следующим образом:

- 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - резерв не создается.

При этом сумма резерва по сомнительным долгам, создаваемого Предприятием в целом, не может превышать 10 % от выручки Предприятия за тот отчетный (налоговый) период, по окончании которого создается резерв.

Процедура инвентаризации дебиторской задолженности по окончании отчетного периода предполагает подтверждение обоснованности сумм, числящихся в составе дебиторской задолженности, путем их сопоставления с данными первичных документов, на основании которых возникла соответствующая задолженность.

При формировании резерва по сомнительным долгам дата, с которой задолженность считается просроченной, определяется исходя из срока исполнения обязательств в соответствии с гражданским законодательством и условиями договора.

Если по договору существует несколько обязательств с различными сроками исполнения, при создании резерва необходимо учитывать срок исполнения в отношении каждого обязательства по договору.

В случае реструктуризации задолженности просроченной задолженностью считается задолженность, не погашенная в сроки, установленные в соглашении о реструктуризации.

При определении дебиторской задолженности, на основании которой создается резерв, учитываются следующие особенности формирования резерва по сомнительным долгам в налоговом законодательстве:

- не производится формирование резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов;

- не подлежит резервированию дебиторская задолженность, отраженная в бухгалтерском учете Предприятия по состоянию на 01.01.02 и учтенная при формировании налоговой базы переходного периода;

- сомнительным долгом признается любая задолженность, вытекающая из операций по реализации товаров, (выполнению работ, оказанию услуг) отвечающая критериям сомнительного долга, а не только задолженность покупателей и заказчиков;

- в сумму дебиторской задолженности, по которой создается резерв, включается и налог на добавленную стоимость, предъявленный покупателям вместе со стоимостью товаров (работ, услуг) и не оплаченный ими.

Сумма отчислений в резерв по сомнительным долгам включается в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода.

При определении размера отчислений сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва корректируется на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, не использованного в текущем отчетном (налоговом) периоде на погашение безнадежных долгов.

Таким образом, в случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем неиспользованная сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов Предприятия по итогам отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем неиспользованная сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница в виде отчислений в резерв подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Если сумма остатка резерва на начало года недостаточна для покрытия безнадежных долгов, признанных таковыми в отчетном (налоговом) периоде, сумма превышения включается в состав внереализационных расходов по статье «Суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва»

Резерв по сомнительным долгам используется только на покрытие убытков от списания долгов, признанных безнадежными. При этом безнадежными долгами (долгами нереальными к взысканию) признаются следующие долги перед Предприятием:

долги, по которым истек срок исковой давности;

долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Сроки исковой давности исчисляются в соответствии с порядком, предусмотренным действующим гражданским законодательством, в частности, срок исковой давности прерывается при предъявлении иска либо совершении должником действий, свидетельствующих о признании долга (признание претензии, подписание акта сверки, частичная уплата основного долга и (или) санкций за нарушение обязательств и др.).

Расходы по списанию безнадежных долгов осуществляются только за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Списание безнадежных долгов за счет сумм созданного резерва производится вне зависимости от того, участвовала ли ранее списываемая дебиторская задолженность при создании резерва по сомнительным долгам или нет.

2.3.5.2. Особенности определения расходов в виде процентов по долговым обязательствам

Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Проценты по долговым обязательствам для целей налогообложения признаются в качестве расхода при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов не превышает предельную величину процентов.

Предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

С 1 января по 30 июня 2010 года включительно в отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, возникшим до 1 ноября 2009 года предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в два раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В случае привлечения заемных средств для погашения ранее взятых займов проценты по такому займу включаются в состав расходов в случае, если тот заем, который должен гаситься, связан с деятельностью, направленной на извлечение доходов.

2.3.5.2.1 Дата признания расхода по долговым ценным бумагам

Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц), и первоначальной доходности, установленной эмитентом в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической (абз. 2 пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При досрочном погашении долгового обязательства проценты определяются исходя из предусмотренной условиями договора процентной ставки с учетом положений ст. 269 НК РФ и фактического времени пользования заемными средствами. Указанный выше порядок применяется при досрочном погашении собственных долговых обязательств, включая дисконтные векселя.

Процентные (дисконтные) расходы включаются в налоговую базу в порядке, предусмотренном ст. 328 НК.

Сумма расходов по векселям отражается в сумме причитающихся в соответствии с условиями договоров (а по ценным бумагам - в соответствии с условиями эмиссии, по векселям - условиями выпуска или передачи (продажи)) процентов отдельно по каждому виду долгового обязательства.

При этом сумма расхода в виде процентов по долговым обязательствам учитывается в аналитическом учете исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов (расходов), определяемую в соответствии с положениями ст. 271 НК РФ.

В связи с чем, процентный (дисконтный) расход признается в каждом отчетном периоде.

Дисконтные ценные бумаги возникают только в случае приобретения ценной бумаги у первого векселедателя (эмитента ценной бумаги). Дальнейшие операции с ценной бумагой отражаются в составе доходов и расходов по операциям с ценными бумагами.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один месяц, в целях гл. 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец -

месяца. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения месяца расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

По дисконтным векселям со сроком "по предъявлении, но не ранее" расход (дисконт) в виде процента определяется с даты составления векселя.

Для начисления дисконта по векселям с оговоркой "по предъявлении, но не ранее" в качестве срока обращения, исходя из которого определяется дисконт на конец отчетного периода, используется предполагаемый срок обращения векселя, определяемый в соответствии с вексельным законодательством (365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу).

В случае досрочного погашения векселя при выплате пониженных процентов для корректировки своих расходов, следует уменьшать расходы, формирующие налоговую базу, в текущем отчетном (налоговом) периоде на разницу между суммой расходов, признанных ранее в соответствии с методом их учета в целях налогообложения, и фактически выплаченных процентов. Если подобный пересчет процентов (дисконта) происходит в последующем налоговом периоде, то указанную разницу, следует отражать в составе внереализационных доходов.

Определение процентов по контролируемой задолженности

Под контролируемой задолженностью в целях применения настоящей учетной политики понимается непогашенная задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) Предприятия, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств Предприятия на последний день отчетного (налогового) периода.

Доля косвенного участия определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

Пример:

Иностранная организация владеет 80 % акций российской организации, которая, в свою очередь, владеет 60 % акций Предприятия. Доля непосредственного участия иностранной организации 0,8, доля непосредственного участия российской организации 0,6. Доля косвенного участия иностранной организации определяется как $0,6 \cdot 0,8 = 0,48$. Следовательно, иностранная организация косвенно владеет 48 % акций Предприятия. Задолженность Предприятия перед иностранной организацией может считаться контролируемой.

В расчет для определения коэффициента капитализации принимается весь размер непогашенной контролируемой задолженности, в том числе по долговым обязательствам, оформленным разными займами перед одним лицом, в том числе беспроцентным займам (Письмо Минфина РФ от 28.06.2007 № 03-03-06/1/434).

Коэффициент капитализации определяется по задолженности перед каждым кредитором (включая российские и иностранные организации), если отношения между Предприятием и кредитором позволяют считать задолженность контролируемой.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 статьи 269 НК, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организацией, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 НК, т.е. по ставке 15%.

Кроме того, к данным дивидендам применяется нормы международных соглашений, учитывая положение ст. 7 НК РФ.

Расчет признаваемого расхода производится в следующем порядке.

На последний день каждого отчетного (налогового) периода исчисляется предельная величина признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных Предприятием в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три.

При определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Коэффициент капитализации рассчитывается по следующей формуле:

$$KK = (НКЗ / СК^A D) : 3,$$

где **KK** - коэффициент капитализации;

НКЗ - сумма непогашенной контролируемой задолженности;

СК - размер собственного капитала организации-заемщика;

D - доля участия иностранного лица в деятельности организации-заемщика.

Предельная величина признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности рассчитывается по следующей формуле:

ПВ процентов = сумма процентов, начисленных Предприятием в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности / **KK**.

Положительная разница между фактически начисленными процентами по долговому обязательству и предельной величиной процентов, рассчитанной по вышеуказанной формуле, квалифицируется в качестве дивидендов.

Налогообложение у источника выплаты доходов российским организациям в виде процентов по долговым обязательствам, оформленным договором займа с российскими организациями, НК РФ не предусмотрено. (Письмо Минфина РФ от 11.07.2007 N 03-03-06/1/480).

Расчет показателей производится ежеквартально нарастающим итогом.

В случае, если по состоянию на конец отчетного периода выплаты, ранее признанные процентами, переквалифицированы в дивиденды, данные дивиденды признаются в периоде их квалификации. При этом пересчет налоговой базы в предыдущих отчетных периодах не производится, уточненные налоговые декларации не подаются.

В случае, если по состоянию на конец отчетного периода выплаты, ранее признанные дивидендами, переквалифицированы в проценты, эти расходы признаются в периоде их квалификации. При этом пересчет налоговой базы в предыдущих отчетных периодах не производится, уточненные налоговые декларации не подаются.

Если предельная величина процентов, рассчитанных с помощью коэффициента капитализации, превышает сумму процентов, исчисленных согласно п. 1 ст. 269 НК РФ, то в налоговом учете признается наименьшая из этих величин.

В случае, когда величина собственного капитала налогоплательщика отрицательна или равна нулю, и невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, определение предельных процентов по долговым обязательствам российской организации перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, не применяется и такие проценты в составе

внереализационных расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, не учитываются.

Проценты по инвестиционному активу признаются в общем порядке в соответствии со ст.269 НК и учитываются в составе внереализационных расходов.

2.3.5.2.2 Убытки от реализации права требования долга третьему лицу

Для целей налогообложения операции по уступке права требования долга на оплату реализованных товаров (работ, услуг) третьему лицу учитываются в зависимости от наступления срока платежа.

Уступка права требования долга до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) или долговым обязательством срока платежа.

Отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком.

При этом убыток учитывается для целей налогообложения в размере, не превышающем сумму процентов, которую Предприятие уплатило бы с учетом требований статьи 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг) или долговым обязательством.

Для определения величины убытка, учитываемого для целей налогообложения:

- 1) Сумма, вырученная от уступки права требования, рассматривается в качестве долгового обязательства;
- 2) По определенному таким образом долговому обязательству рассчитывается величина процентов в соответствии с требованиями ст. 269 НК РФ;
- 3) Отрицательная разница между суммой, вырученной от реализации права требования долга, и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) учитывается в сумме, не превышающей величину рассчитанных процентов.
- 4) Отрицательная разница, полученная сверх величины рассчитанных процентов, для целей налогообложения не учитывается.

Уступка права требования долга после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) или долговым обязательством срока платежа.

При уступке права требования долга на оплату реализованных товаров (работ, услуг) третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) или долговым обязательством срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования.

Сумма полученного убытка отражается в составе внереализационных расходов в порядке, установленном п. 2 ст. 279 НК РФ.

При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке:

50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;

50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

При уступке права требования долга на оплату реализованных товаров (работ, услуг) третьему лицу дата получения дохода от уступки права требования определяется как день подписания сторонами документа, подтверждающего факт уступки права требования.

2.3.6. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы, предусмотренные ст.270 НК.

Кроме того, расходы, не соответствующие требованиям статьи 252 НК, то есть критериям экономической оправданности и документального подтверждения также не признаются в целях налогообложения.

2.3.7. Методология учета расходов, расчета НЗП, формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг)

Перечень прямых и косвенных расходов :

Для целей налогового учета расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К **прямым расходам** относятся следующие расходы, связанные с производством конкретного вида продукции, выполнения работ, оказания услуг:

- 1) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- 2) взносы в государственные внебюджетные фонды, включая расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, страхование от несчастных случаев;
- 3) амортизация по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг;

Все остальные расходы текущего месяца, за исключением внереализационных расходов (ст.265 НК РФ), признаются **косвенными расходами**.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены, в соответствии с требованиями ст.319 НК РФ.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных гл.25 НК РФ.

Предприятие прямые расходы относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации услуг, в стоимости которых они учтены.

При этом, **услугой** для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п.5 ст.38 НК РФ).

Предприятие осуществляет учет расходов при выполнении работ, оказании услуг позаказным методом в разрезе каждого договора.

Позаказный метод учета затрат

Позаказный метод учета затрат организуется на Предприятии для учета расходов на производство индивидуальной продукции (работ, услуг).

Позаказный метод учета затрат применяется Обществами в случае:

- оказания услуги по договорам (заказам) своих клиентов.

Объектом учета является:

- услуга, оказываемая по договору на возмездное оказание услуг.

Для целей налогового учета прямые расходы учитываются в разрезе каждого заказа.

Оценка незавершенного производства

Для целей налогового учета под незавершенным производством понимается не выполненные на конец отчетного периода работы, оказанные услуги и (или) выполненные работы, услуги, но не принятые заказчиками (работы, услуги по которым не подписаны акты выполненных работ, оказанных услуг).

Объем незавершенного производства (НЗП) определяется Обществом на конец каждого отчетного периода, при этом НЗП оценивается по сумме прямых затрат в разрезе каждого заказа.

2.6. Особенности учета по договорам доверительного управления имуществом

Доходы Предприятия, являющегося учредителем доверительного управления и выгодоприобретателем, включаются в состав его выручки или внереализационных доходов в зависимости от полученного вида дохода.

При получении доходов в виде дивидендов по имуществу, переданному в доверительное управление, получателем таких доходов признается учредитель (учредители) доверительного управления (выгодоприобретатель).

Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются расходами, связанными с производством или внереализационными расходами учредителя управления в зависимости от вида осуществленных расходов.

Доходы Предприятия, являющегося только выгодоприобретателем, включаются в состав его внереализационных доходов и подлежат налогообложению в установленном порядке.

При прекращении договора доверительного управления имущество и возврате имущества у учредителя управления не образуется дохода (убытка) независимо от возникновения положительной (отрицательной) разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом.

2.7. Перенос убытков

Убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ, и полученный в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах может уменьшать налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Перенос убытка осуществляется на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом общих требований, приведенных в данном разделе.

Если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Документы, подтверждающие объем понесенного убытка хранятся в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В случае прекращения деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 283 НК, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных, статьями 264.1, 268.1, 275.1, 280 и 304 НК РФ.

2.8. Порядок определения налоговой базы по налогу на доходы иностранных организаций

2.8.1. Объект налогообложения

Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у Предприятия:

- 1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций;
- 2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений пунктов 1 и 2 статьи 43 НК);
- 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:
доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;
доходы по иным долговым обязательствам российских организаций, не указанным в абзаце втором настоящего подпункта;
- 4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности.

К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

- 5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в Российской Федерации;

- 6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

- 7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю;

- 8) доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках).

Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

10) иные аналогичные доходы.

Под иными аналогичными доходами понимаются любые доходы, относящиеся к доходам от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью через постоянное представительство.

Доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в пунктах 5 и 6, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 НК не подлежат обложению налогом у Предприятия – источника выплаты.

Вышеуказанные доходы являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Налоговая база по доходам иностранной организации и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы.

При определении налоговой базы по доходам, указанным в подпунктах 5 и 6 из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном статьями 268, 280 НК РФ. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах. Расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) Центрального банка Российской Федерации на дату осуществления таких расходов.

2.8.2. Налоговая база

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается Предприятием, выплачивающей доход иностранной организации при каждой выплате доходов в валюте РФ.

Налог с дивидендов, выплачиваемых иностранной организации исчисляется по ставке 15%.

Налог с доходов, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов исчисляется по ставке 15%.

Налог с доходов, получаемых в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений пунктов 1 и 2 статьи 43 НК РФ) и доходов от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе по лизинговым операциям, штрафов и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств, процентный доход от долговых обязательств любого вида и иных аналогичных доходов исчисляется по ставке 20 %.

Налог с доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках и доходов от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) исчисляется по ставке 10%

Налог с доходов от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) и доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации исчисляется с учетом положений п. 2 и 4 ст. 309 НК РФ исчисляется по ставке 20 %.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций в соответствии с настоящим пунктом, перечисляется Предприятием в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте Российской Федерации по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату перечисления налога.

В случае если доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или в случае, если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, Предприятие перечисляет налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся Предприятием по всем видам доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением:

- 1) случаев, когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде;
- 2) случаев, когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организацией, статьей 284 НК РФ предусмотрена налоговая ставка 0 процентов;
- 3) случаев выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в Российской Федерации при их перечислении иностранным организациям;
- 4) случаев выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 НК РФ.

В случае выплаты Предприятием иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту специального подтверждения. Данный документ удостоверяет, что иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, заверенное компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, Предприятием предоставляется также перевод на русский язык.

Предприятием по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов статьей 289 НК РФ, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

3. Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль

3.1. Учет расчетов по налогу на прибыль

Предприятие исчисляет сумму квартального авансового платежа по итогам каждого отчетного (налогового) периода исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года.

При удержании налога Предприятием как налоговым агентом порядок уплаты налога определяется статьей 287 НК РФ.

Предприятие ведет учет обязательств по уплате налога на прибыль в разрезе бюджетов и территорий если они находятся в разных субъекта РФ, на которых уплачивается налог.

Предприятие ведет обособленный учет задолженности по налогу на прибыль, исчисленному с сумм доходов, полученных от долевого участия в иностранных организациях (дивидендов).

3.2. Сроки и порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей

3.2.1. Порядок расчета и уплаты авансовых платежей

Предприятие исчисляет сумму квартального авансового платежа по итогам каждого отчетного (налогового) периода исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года.

Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

3.2.2. Налоговая декларация

По итогам отчетного периода Предприятие представляет налоговые декларации упрощенной формы

Налоговые декларации (налоговые расчеты) представляется не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

По окончании каждого отчетного и налогового периода Предприятие представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

3.3. Особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений

На основании статьи 288 НК РФ уплата авансовых платежей, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, производится по месту нахождения Общества, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения.

Доля прибыли определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Среднеспис. числ. работн. обособ. подраздел.* + остат. ст-ть ОС подраздел.**

Среднеспис. числ. работн. Общества* остат. ст-ть ОС Общества**

Суммы налога, удерживаемые Предприятием как налоговым агентом, уплачиваются и отражаются в налоговой декларации по итогам отчетного (налогового) периода по месту нахождения Предприятия.

ОАО «Мечел»

**Учетная политика для целей налога на добавленную стоимость
на 2010 г.**

8. Учетная политика для целей налога на добавленную стоимость

8.1 Общие положения по НДС

При исчислении и уплате налога на добавленную стоимость (НДС) (Общество) руководствуется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» второй части Налогового кодекса РФ (НК РФ) и настоящей Учетной политикой.

8.1.1 Порядок введения в действие положений Учетной политики

Настоящая Учетная политика применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом руководителя Общества, и является обязательной для всех структурных подразделений Общества.

8.1.2 Налоговый период

Налоговым периодом является квартал.

8.1.3 Порядок представления налоговых деклараций по НДС

Общество составляет налоговые декларации по формам, установленным действующим законодательством¹.

Декларация по НДС составляется Обществом и представляется ежеквартально по месту регистрации Общества в налоговый орган не позднее 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

8.1.4 Определения, принятые для целей настоящей Учетной политики

Аванс – оплата/частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав как денежными, так и неденежными средствами, полученная/осуществленная в периоде, предшествующем отгрузке.

Оплата товаров (работ, услуг) – прекращение встречного обязательства покупателя, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем – векселедателем собственного векселя.

Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются:

- поступление денежных средств на счета в банке (включая поступление денег на счета комиссионера, поверенного или агента) или в кассу;
- прекращение обязательства зачетом;
- передача права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом, включая передачу векселя третьего лица.

Дата отгрузки (передачи) товаров – дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика) или перевозчика (организацию связи) для доставки покупателю.²

¹ Приказ Минфина РФ от 30.11.2006 № 136Н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения».

² Письмо Минфина России от 18.04.2007 № 03-07-11/110

Дата отгрузки не отгружаемого и не транспортируемого товара - дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем передачу права собственности на данный товар.

Дата выполнения работ, оказания услуг – дата подписания акта, подтверждающего выполнение работ (оказание услуг).

8.2 Определение места реализации товаров, работ, услуг

Определение места реализации товаров, работ, услуг (территория РФ или территория зарубежных стран) необходимо для понимания:

- имеется ли объект налогообложения НДС (должно ли Общество исчислять и уплачивать НДС, поскольку такая обязанность возникает только при реализации на территории РФ);
- какие обязанности по исчислению и уплате НДС: **налогоплательщика или налогового агента** – должно исполнять Общество в случае, если имеется объект налогообложения НДС (т.е. при реализации на территории РФ).

Определение места реализации для **товаров** и для **работ (услуг)** осуществляется в различном порядке (ст. 147, 148 НК РФ).

8.2.1 Определение места реализации товаров

Местом реализации товаров **признается территория РФ** (у Предприятия возникает обязанность по исчислению и уплате НДС либо в качестве налогоплательщика, либо в качестве налогового агента), если:

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

В частности, исходя из данной нормы, местом реализации товаров **не признается территория РФ** (у Предприятия не возникает обязанность по исчислению и уплате НДС) в следующих случаях:

- при реализации Обществом недвижимого имущества, находящегося на территории иностранного государства, независимо от того, резидентом какого государства является покупатель;
- при реализации Обществом на территории иностранного государства товара, местом происхождения которого является РФ, вывезенного с территории РФ до момента реализации;
- при реализации товаров, вывезенных с территории РФ, и находящихся в момент реализации за рубежом;
- при реализации Обществом товара, который был приобретен на территории иностранного государства и реализован без ввоза в Россию.

8.2.2 Определения места реализации работ, услуг

Порядок определения места реализации работ и услуг представлен в Таблице:

№ п/п	ВИД РАБОТ (УСЛУГ)	УСЛОВИЕ, ПРИ КОТОРОМ МЕСТОМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИЗНАЕТСЯ ТЕРРИТОРИЯ РФ	ОБЯЗАННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
1	РАБОТЫ, НЕПОСРЕДСТВЕННО СВЯЗАННЫЕ С НЕДВИЖИМЫМ ИМУЩЕСТВОМ (ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ВОЗДУШНЫХ, МОРСКИХ СУДОВ И СУДОВ ВНУТРЕННЕГО ПЛАВАНИЯ, А ТАКЖЕ КОСМИЧЕСКИХ ОБЪЕКТОВ). К	НЕДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО НАХОДИТСЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ	ЕСЛИ РАБОТЫ (УСЛУГИ) ВЫПОЛНЯЕТ ОБЩЕСТВО – ОНО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ.

№ п/п	ВИД РАБОТ (УСЛУГ)	УСЛОВИЕ, ПРИ КОТОРОМ МЕСТОМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИЗНАЕТСЯ ТЕРРИТОРИЯ РФ	ОБЯЗАННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
	ТАКИМ РАБОТАМ ОТНОСЯТСЯ, В ЧАСТНОСТИ, СТРОИТЕЛЬНЫЕ, МОНТАЖНЫЕ, СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫЕ, РЕМОНТНЫЕ, РЕСТАВРАЦИОННЫЕ РАБОТЫ, УСЛУГИ ПО АРЕНДЕ И Т.П.		ЕСЛИ РАБОТЫ (УСЛУГИ) ВЫПОЛНЯЕТ ИНОСТРАННОЕ ЛИЦО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ – ОБЩЕСТВО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОВЫМ АГЕНТОМ
2	РАБОТЫ (УСЛУГИ), СВЯЗАННЫЕ С ДВИЖИМЫМ ИМУЩЕСТВОМ, ВОЗДУШНЫМИ, МОРСКИМИ СУДАМИ, СУДАМИ ВНУТРЕННЕГО ПЛАВАНИЯ (В ЧАСТНОСТИ, МОНТАЖ, СБОРКА, ПЕРЕРАБОТКА, ОБРАБОТКА, РЕМОНТ И ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ И Т.П.)	ДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО НАХОДИТСЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ	ЕСЛИ РАБОТЫ (УСЛУГИ) ВЫПОЛНЯЕТ ОБЩЕСТВО – ОНО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ. ЕСЛИ РАБОТЫ (УСЛУГИ) ВЫПОЛНЯЕТ ИНОСТРАННОЕ ЛИЦО ДЛЯ ОБЩЕСТВО – ОБЩЕСТВО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОВЫМ АГЕНТОМ
3	УСЛУГИ В СФЕРЕ КУЛЬТУРЫ, ИСКУССТВА, ОБРАЗОВАНИЯ (ОБУЧЕНИЯ), ФИЗИЧЕСКОЙ КУЛЬТУРЫ, ТУРИЗМА, ОТДЫХА И СПОРТА	УСЛУГИ ПРЕДОСТАВЛЯЮТСЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ (ЕСЛИ УСЛУГИ ПРЕДОСТАВЛЯЮТСЯ НЕ НА ТЕРРИТОРИИ РФ, ОБЯЗАННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПО УПЛАТЕ НДС И (ИЛИ) НАЛОГОВОГО АГЕНТА У ПРЕДПРИЯТИЯ НЕ ВОЗНИКАЕТ)	ЕСЛИ УСЛУГИ ВЫПОЛНЯЕТ ОБЩЕСТВО – ОНО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ. ЕСЛИ УСЛУГИ ВЫПОЛНЯЕТ ИНОСТРАННОЕ ЛИЦО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ – ОБЩЕСТВО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОВЫМ АГЕНТОМ.
4	УСЛУГИ ПО: - ПЕРЕДАЧЕ, ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ПАТЕНТОВ, ЛИЦЕНЗИЙ, ТОРГОВЫХ МАРОК, АВТОРСКИХ ПРАВ ИЛИ ИНЫХ АНАЛОГИЧНЫХ ПРАВ; - РАЗРАБОТКЕ ПРОГРАММ ДЛЯ ЭВМ И БАЗ ДАННЫХ (ПРОГРАММНЫХ СРЕДСТВ И ИНФОРМАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ ДЛЯ ВЫЧИСЛИТЕЛЬНОЙ ТЕХНИКИ), ИХ АДАПТАЦИИ И МОДИФИКАЦИИ; - ОКАЗАНИЮ КОНСУЛЬТАЦИОННЫХ, ЮРИДИЧЕСКИХ, БУХГАЛТЕРСКИХ, ИНЖИНИРИНГОВЫХ, РЕКЛАМНЫХ, МАРКЕТИНГОВЫХ УСЛУГ, УСЛУГ ПО ОБРАБОТКЕ ИНФОРМАЦИИ, А ТАКЖЕ ПО ПРОВЕДЕНИЮ НАУЧНО- ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО- КОНСТРУКТОРСКИХ РАБОТ,	ПОКУПАТЕЛЕМ ЯВЛЯЕТСЯ ОБЩЕСТВО ИЛИ ДРУГОЕ ЛИЦО, МЕСТОМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОТОРОГО СЧИТАЕТСЯ РФ. МЕСТОМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ЯВЛЯЕТСЯ ЕГО ФАКТИЧЕСКОЕ ПРИСУТСТВИЕ НА ТЕРРИТОРИИ РФ НА ОСНОВЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ. ПРИ ОТСУТСТВИИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ МЕСТОМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИЗНАЕТСЯ: - МЕСТО, УКАЗАННОЕ В УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ	ЕСЛИ УСЛУГИ ПРЕДОСТАВЛЯЕТ ИНОСТРАННОЕ ЛИЦО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ – ОБЩЕСТВО ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОВЫМ АГЕНТОМ. ЕСЛИ ОБЩЕСТВО ОКАЗЫВАЕТ ДАННЫЕ УСЛУГИ ИНОСТРАННОМУ ЛИЦУ, НЕ ЗАРЕГИСТРИРОВАННОМУ НА ТЕРРИТОРИИ РФ В КАЧЕСТВЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И (ИЛИ) НАЛОГОВОГО АГЕНТА У ПРЕДПРИЯТИЯ НЕ ВОЗНИКАЮТ.

№ п/п	ВИД РАБОТ (УСЛУГ)	УСЛОВИЕ, ПРИ КОТОРОМ МЕСТОМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИЗНАЕТСЯ ТЕРРИТОРИЯ РФ	ОБЯЗАННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
	- ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ПЕРСОНАЛА, В СЛУЧАЕ ЕСЛИ ПЕРСОНАЛ РАБОТАЕТ В МЕСТЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ; - СДАЧЕ В АРЕНДУ ДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ НАЗЕМНЫХ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ; - ОКАЗАНИЮ УСЛУГ АГЕНТА, ПРИВЛЕКАЮЩЕГО ОТ ИМЕНИ ОСНОВНОГО УЧАСТНИКА КОНТРАКТА ЛИЦО (ОРГАНИЗАЦИЮ ИЛИ ФИЗИЧЕСКОЕ ЛИЦО) ДЛЯ ОКАЗАНИЯ ВЫШЕПЕРЕЧИСЛЕННЫХ УСЛУГ.	ДОКУМЕНТАХ ПОКУПАТЕЛЯ, - МЕСТО УПРАВЛЕНИЯ ПОКУПАТЕЛЯ,¹ - МЕСТО НАХОЖДЕНИЯ ЕГО ПОСТОЯННО ДЕЙСТВУЮЩЕГО ИСПОЛНИТЕЛЬНОГО ОРГАНА, - МЕСТО НАХОЖДЕНИЯ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА (ЕСЛИ РАБОТЫ (УСЛУГИ) ОКАЗАНЫ ЧЕРЕЗ ЭТО ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО).	ЕСЛИ ОБЩЕСТВО ОКАЗЫВАЕТ ДАННЫЕ УСЛУГИ ЛИЦУ, В ТОМ ЧИСЛЕ ИНОСТРАННОМУ, НАХОДЯЩЕМУСЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ НА ОСНОВЕ ГОСРЕГИСТРАЦИИ, ПРИМЕНЯЕТСЯ ОБЩИЙ ПОРЯДОК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УСЛУГ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ ОБЩЕСТВОМ
5	УСЛУГИ ПО ПЕРЕВОЗКЕ И (ИЛИ) ТРАНСПОРТИРОВКЕ, УСЛУГИ (РАБОТЫ), НЕПОСРЕДСТВЕННО СВЯЗАННЫЕ С ПЕРЕВОЗКОЙ И (ИЛИ) ТРАНСПОРТИРОВКОЙ (ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ УСЛУГ (РАБОТ), НЕПОСРЕДСТВЕННО СВЯЗАННЫХ С ПЕРЕВОЗКОЙ И (ИЛИ) ТРАНСПОРТИРОВКОЙ ТОВАРОВ, ПОМЕЩЕННЫХ ПОД ТАМОЖЕННЫЙ РЕЖИМ МЕЖДУНАРОДНОГО ТАМОЖЕННОГО ТРАНЗИТА).	ВЫПОЛНЯЮТСЯ В ДВА СОВОКУПНОСТИ УСЛОВИЯ: 1 - УСЛУГИ ПРЕДОСТАВЛЯЮТСЯ ОБЩЕСТВОМ, 2 - ПУНКТ ОТПРАВЛЕНИЯ И (ИЛИ) ПУНКТ НАЗНАЧЕНИЯ НАХОДЯТСЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ.	У ПРЕДПРИЯТИЯ ВОЗНИКАЮТ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГопЛАТЕЛЬЩИКА.
6	ОБЩЕСТВО ПРЕДОСТАВЛЯЕТ ТРАНСПОРТНЫЕ СРЕДСТВА ПО ДОГОВОРУ ФРАХТОВАНИЯ, ПРЕДПОЛАГАЮЩЕМУ ПЕРЕВОЗКУ (ТРАНСПОРТИРОВКУ) НА ЭТИХ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВАХ. ТРАНСПОРТНЫМИ СРЕДСТВАМИ ПРИЗНАЮТСЯ ВОЗДУШНЫЕ, МОРСКИЕ СУДА И СУДА ВНУТРЕННЕГО ПЛАВАНИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ ПЕРЕВОЗОК ТОВАРОВ И (ИЛИ) ПАССАЖИРОВ ВОДНЫМ (МОРСКИМ, РЕЧНЫМ), ВОЗДУШНЫМ ТРАНСПОРТОМ.	ПРИ ЭТОМ МЕСТОМ РЕАЛИЗАЦИИ НЕ ПРИЗНАЕТСЯ ТЕРРИТОРИЯ РФ, ЕСЛИ ПЕРЕВОЗКА ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ МЕЖДУ ПОРТАМИ, НАХОДЯЩИМИСЯ ЗА ПРЕДЕЛАМИ ТЕРРИТОРИИ РФ	У ПРЕДПРИЯТИЯ ВОЗНИКАЮТ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГопЛАТЕЛЬЩИКА.
7	УСЛУГИ (РАБОТЫ), НЕПОСРЕДСТВЕННО СВЯЗАННЫЕ С ПЕРЕВОЗКОЙ И ТРАНСПОРТИРОВКОЙ ТОВАРОВ, ПОМЕЩЕННЫХ ПОД ТАМОЖЕННЫЙ РЕЖИМ МЕЖДУНАРОДНОГО ТАМОЖЕННОГО ТРАНЗИТА	УСЛУГИ ОКАЗЫВАЮТСЯ (РАБОТЫ) (ВЫПОЛНЯЮТСЯ) ОБЩЕСТВОМ	У ПРЕДПРИЯТИЯ ВОЗНИКАЮТ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГопЛАТЕЛЬЩИКА.

¹ Понятие «место управления покупателем» упомянуто в абзаце 2 подпункта 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ. Однако официальное толкование данного термина в законодательстве отсутствует.

№ п/п	ВИД РАБОТ (УСЛУГ)	УСЛОВИЕ, ПРИ КОТОРОМ МЕСТОМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИЗНАЕТСЯ ТЕРРИТОРИЯ РФ	ОБЯЗАННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
8	УСЛУГИ (РАБОТЫ), НЕ ПЕРЕЧИСЛЕННЫЕ В П. 1 – 7 ДАННОЙ ТАБЛИЦЫ.	УСЛУГИ (РАБОТЫ) ОКАЗЫВАЮТСЯ (ВЫПОЛНЯЮТСЯ) ОБЩЕСТВОМ.	У ПРЕДПРИЯТИЯ ВОЗНИКАЮТ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА.
МЕСТО РЕАЛИЗАЦИИ РАБОТ (УСЛУГ), РЕАЛИЗАЦИЯ КОТОРЫХ НОСИТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ ХАРАКТЕР ПО ОТНОШЕНИЮ К РЕАЛИЗАЦИИ (ОСНОВНЫХ) РАБОТ, УСЛУГ, СООТВЕТСТВУЕТ МЕСТУ РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ)			

В зависимости от характера обязанностей, возникающих в случае, если местом реализации товаров (работ, услуг) признается территория РФ, Общество исполняет функции или налогоплательщика, или налогового агента.

8.3 Исполнение обязанностей налогового агента

8.3.1 Условия возникновения обязанностей налогового агента

Обязанности налогового агента по НДС возникают у Общества в случаях:

1. Приобретения товаров (выполнении работ, оказании услуг) и при передаче имущественных прав, местом реализации которых является территория РФ, **у иностранных организаций, которые не состоят на учете в налоговом органе на территории РФ.**

При заключении договоров между Обществом и иностранной организацией - налогоплательщиком договорная цена товаров (выполнении работ, оказании услуг) и при передаче имущественных прав, реализуемых налогоплательщиком, определяется с учетом НДС.

Если расчеты с иностранным лицом осуществляются в неденежной форме, у Общества, выполняющего функции налогового агента, имеется обязанность удержания НДС из доходов налогоплательщика – иностранного лица. В этом случае Общество в течение одного месяца письменно сообщает в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика.⁵ Уплата налога при этом не производится.

2. **Аренды федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества на территории РФ у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления.** Обязанности налогового агента по НДС возникают у Общества если:
 - договор аренды указанного имущества заключен непосредственно с органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления;
 - заключен трехсторонний договор аренды, в котором арендодателем являются вышеперечисленные органы власти и балансодержателем имущества – унитарное Общество.

В случае заключения договора аренды федерального и муниципального имущества только с балансодержателем (унитарным предприятием), не относящимся к органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, минуя эти органы, у Предприятия обязанности налогового агента по НДС не возникают. В данном случае вся сумма арендной платы вместе с НДС перечисляется Обществом балансодержателю имущества, который в свою очередь самостоятельно осуществляет расчеты по этому налогу с бюджетом.⁷

⁵ П. 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9

⁷ Письмо ФНС России от 24.11.2006 № 03-1-03/2243 «О налоге на добавленную стоимость»

При заключении договоров между Обществом и органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления договорная арендная плата определяется с учетом НДС.

3. При реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога.
4. При реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством Российской Федерации), бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

8.3.2 Формирование налоговой базы налоговым агентом

1. При приобретении Обществом у иностранных организаций товаров (выполнении работ, оказании услуг) и при передаче имущественных прав, местом реализации которых является территория РФ, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой такой операции.

При выплате дохода в иностранной валюте налоговая база определяется по курсу Центрального банка РФ на дату перечисления денежных средств в оплату товаров (работ, услуг)⁸.

При расчете с иностранной организацией за приобретенные у нее на территории РФ товары (выполнении работ, оказании услуг) и при передаче имущественных прав, путем встречной передачи ей ценных бумаг, товаров (работ, услуг), иного имущества, имущественных прав, Общество в течение одного месяца письменно сообщает в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика⁹. Уплата налога при этом не производится.

2. При аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества на территории РФ у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.
3. При реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и муниципальными предприятиями и учреждениями налоговые агенты обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества.
4. При реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством Российской Федерации), налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений статьи 40 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров).

⁸ Письмо МНС России от 24.09.2003 N ОС-6-03/995@ "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость".

⁹ П. 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9.

8.3.3 Расчет суммы налога налоговым агентом

Сумма НДС определяется расчетным методом как процентное отношение налоговой ставки 18 (10)% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующую ставку налога, т.е. налоговый агент исчисляет налог из дохода налогоплательщика (с учетом НДС) по ставке 18/118 (10/110).

Если сумма НДС по каким-либо причинам не была удержана из доходов налогоплательщика и уплачена в бюджет Обществом за счет собственных средств, начисление налога осуществляется на сумму дохода, установленную без учета НДС, по соответствующей ставке 18 (10)%.

8.3.4 Момент исполнения обязанностей налогового агента. Порядок расчетов с бюджетом

НДС уплачивается в бюджет:

- при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) и при передаче имущественных прав, местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков – одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам (п. 4 ст. 174 НК) в пользу данных иностранных лиц;
- в остальных случаях – не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

При исчислении сумм НДС налоговым агентом составляются счета-фактуры в порядке, установленном ст.169 НК РФ.

Общество, исполняя функции налогового агента, уплату НДС производит по месту своего нахождения.

8.3.5 Налоговый вычет при исполнении обязанностей налогового агента

Налоговый вычет по НДС применяется при одновременном соблюдении следующих условий:

- при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав налог удержан из доходов налогоплательщика и уплачен в бюджет (либо уплачен за счет собственных средств);
- товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС;
- имеется выписанный Обществом на свое имя счет-фактура.

8.3.6 Порядок формирования счетов-фактур налоговым агентом

При исчислении сумм НДС налоговым агентом составляются счета-фактуры в порядке, установленном ст.169 НК РФ.

Данные об удержанных и перечисленных в бюджет суммах НДС регистрируются как в книге продаж, так и в книге покупок (при наличии права на соответствующий налоговый вычет).

Так как к вычету из бюджета представляется сумма НДС, определенная на основании «Расчет пропорции выручки, облагаемой НДС и необлагаемой НДС, в общем объеме выручки Предприятия» в книге покупок регистрируется только та часть платежа, которая соответствует сумме НДС, подлежащей вычету из бюджета¹⁰.

¹⁰ Письмо ГНС России от 23.05.1997 № ПБ-6-03/393 «О счетах-фактурах», от 20.03.1997 № ВЗ-2-03/260 «О применении счетов-фактур при аренде государственного и муниципального имущества», Письмо МНС России от 10.06.2002 № 03-1-09/1558/16-X194 «О порядке исчисления НДС при аренде земельных участков».

8.4 Исполнение обязанностей налогоплательщика

8.4.1 Объекты налогообложения. Формирование налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг). Момент определения налоговой базы

Объекты налогообложения определяются исходя из положений ст. 146 НК РФ.

Налоговая база при реализации Обществом товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Моментом определения налоговой базы считается наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке.

Момент определения налоговой базы, отличный от вышеизложенного, который применяется при осуществлении отдельных операций, излагается непосредственно в разделах учетной политики, в которых описывается порядок формирования налоговой базы по данным операциям.

8.4.1.1. Объекты, налогообложение которых производится по ставке 0%. Формирование налоговой базы

Объектами, налогообложение которых производится по ставке 0%, признаются:

1. Реализация продукции Обществом, вывозимой в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.
2. Транспортно – экспедиционные услуги (работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории).

Формирование налоговой базы по объектам, налогообложение которых производится по ставке 0%:

8.4.1.1.1. При получении оплаты/частичной предоплаты в счет предстоящих поставок

Суммы оплаты/частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, в налоговую базу не включаются.

8.4.1.1.2. При экспорте (кроме экспорта в Республику Беларусь), в том числе с участием комиссионера

При реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по налоговой ставке 0%, моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

В случае если полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, не собран на 181-й (на 271-й по товарам, помещенным под таможенные режимы в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года) календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов (а для налогоплательщиков, которые в соответствии с п. 4 ст. 165 НК РФ вывоз товаров с территории

Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах),

моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является дата отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав (для целей налогообложения НДС экспортируемых товаров, по которым на 181-й день (на 271-й день по товарам, помещенным под таможенные режимы в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года) не собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, датой отгрузки считается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя, перевозчика.

При определении даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита руководствоваться датой отметки, проставленной таможенными органами в графе «Д» таможенной декларации «Выпуск разрешен».

В случае, если таможенная стоимость экспортируемого товара корректировалась, то в состав пакета предоставляемых для подтверждения 0% ставки документов, должны быть включены и бланки формы корректировки таможенной стоимости как неотъемлемая часть соответствующей таможенной декларации (Письмо Минфина России от 16.07.2007 № 03-07-08/197).

При реализации по экспортному контракту товаров (работ, услуг), являющихся предметом срочной сделки (сделки, предполагающей поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене), налоговая база определяется в размере суммы оплаты, установленной в договоре. Видами срочных сделок являются, например, покупка опционов на ценные бумаги, заключение фьючерсных и форвардных контрактов.¹¹

Если цена изменилась в соответствии с дополнительным соглашением сторон, то размер выручки определяется исходя из стоимости, определенной с учетом дополнительного соглашения.

Если выручка от реализации товара иностранному лицу поступила на счет Общества от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар, заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

8.4.1.1.3. При экспорте в Республику Беларусь

При реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по налоговой ставке 0%, моментом определения налоговой базы является последний день квартала, в котором собран полный пакет документов (копий документов, заверенных подписью руководителя и главного бухгалтера), предусмотренных пунктом 2 раздела II «Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь»¹².

В случае непредставления документов (копий документов, заверенных подписью руководителя и главного бухгалтера) в налоговые органы в течение 90 дней моментом определения налоговой базы будет день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.¹³

8.4.1.1.4. При оказании транспортно – экспедиционных услуг

При оказании транспортно – экспедиционных услуг, налогообложение которых производится по налоговой ставке 0% в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ,

¹¹ Письмо ГКАП РФ Комиссии по товарным биржам от 30.07.1996 № 16-151/АК

¹² Приложение к Соглашению от 15.09.2004 между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 28.12.2004 № 181-ФЗ. Письмо ФНС РФ от 15.06.2005 г. № ММ-6-03/489@: «документы, указанные в пункте 6 раздела 1 и пункте 2 раздела 2 Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь...», могут представляться налогоплательщиками в налоговый орган в виде копий, заверенных подписью руководителя и главного бухгалтера

¹³ Письмо ФНС России от 15.12.2005 № ММ-6-03/1054@

моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

К транспортно-экспедиционным услугам в частности относятся:

- работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок,
- услуги по перевозке или транспортировке,
- услуги по погрузке и перегрузке.

Указанные услуги должны оказываться в отношении вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки товаров на таможенной территории.

Работы (услуги) по перевозке или транспортировке железнодорожным транспортом, а также связанные с такой перевозкой или транспортировкой работы (услуги), в том числе по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке, облагаются по ставке 0 % только в том случае, если они осуществляются в отношении товаров, вывозимых с территории РФ, или продуктов переработки, изготовленных на таможенной территории РФ.

При этом в налоговые органы должны быть представлены следующие документы, подтверждающие правомерность использования ставки 0 % по НДС:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);
- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица - покупателя указанных работ (услуг) на счет налогоплательщика в российском банке;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации (ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Документы представляются в срок не позднее 180 календарных дней с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах. По товарам, помещенным под таможенный режим экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года документы предоставляются в срок не позднее 270 календарных дней (ст. 1 Федерального закона № 368-ФЗ от 27.12.2009 г.).

Если по истечении 180 календарных дней указанные документы не представлены, операции по реализации работ (услуг) подлежат налогообложению по ставке, предусмотренной пунктом 3 статьи 164 НК РФ. Моментом определения налоговой базы является дата подписания заказчиком акта, подтверждающего оказание транспортно-экспедиционных услуг.

По товарам, помещенным под таможенный режим экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года документы предоставляются в срок не позднее 270 календарных дней (ст. 1 Федерального закона № 368-ФЗ от 27.12.2009 г.).

8.4.1.2. Объекты, налогообложение которых производится по ставке 18%. Формирование налоговой базы

Объектами, налогообложение которых производится по ставке 18%, признаются:

1. Операции по реализации товаров (продукции) на экспорт (кроме Республики Беларусь), если пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ не собран в течение 180 дней с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита.

По товарам, помещенным под таможенный режим экспорта, международного таможенного транзита, в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года документы предоставляются в срок не позднее 270 календарных дней (ст. 1 Федерального закона № 368-ФЗ от 27.12.2009 г.).

2. Операции по реализации товаров (продукции) на экспорт в Республику Беларусь, если пакет документов, предусмотренных пунктом 2 раздела II «Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республики Беларусь», не собран в течение 90 дней с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита.
3. Операции по реализации транспортно-экспедиционных услуг, если пакет документов, предусмотренный п.4 ст. 165 НК РФ не собран в течение 180 дней с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории РФ (ввоз товаров на территорию РФ), предоставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах.

По товарам, помещенным под таможенный режим экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года документы предоставляются в срок не позднее 270 календарных дней (ст. 1 Федерального закона № 368-ФЗ от 27.12.2009 г.).

4. Операции по реализации на внутреннем рынке:

Вид продукции (товаров, работ, услуг)	Содержание операции
Рядовой уголь, концентрат, промпродукт, железорудный концентрат, кислород, щебень, ферроникель, кокс, агломерат, чугун, сталь, сортовой и листовой прокат, поковки, штамповки, литье, металлические изделия, строительные материалы	Реализация по договорам купли-продажи, мены и иным договорам, предусматривающим возмездную передачу права собственности, в том числе через посредников.
	Реализация в розничной торговле
Железная руда, уголь, силикатные, кобальт-никелевые руды, кирпичные глины	Работы по переработке давальческого сырья
	Реализация по договорам купли-продажи, мены и иным договорам, предусматривающим возмездную передачу права собственности, в том числе через посредников.
	Реализация в розничной торговле
Прочая продукция, товары, работы, услуги	Реализация по договорам купли-продажи, мены и иным договорам, предусматривающим возмездную передачу права собственности, в том числе через посредников.
	Реализация в розничной торговле и общественном питании
	Реализация услуг в области управления, консультационных услуг, услуг по предоставлению персонала, услуг по охране
	Услуги образованной группой «Мечел» третейского суда по рассмотрению споров, возникающих между предприятиями группы
	Реализация пара, воды, электроэнергии, тепловой энергии, энергоресурсов, услуг связи, транспортных и экспедиторских услуг, услуг по договорам хранения
	Реализация иных работ (услуг) и работ по капитальному строительству
	Ввоз товаров на таможенную территорию РФ
СМР, ремонт, пуско-наладочные и другие работы	Реализация работ, предусмотренных отраслевыми нормами и правилами
СМР, передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд	Выполнение СМР для собственного потребления, изготовление товаров, выполнение работ и услуг одним подразделением Предприятия для другого, если стоимость этих товаров (работ, услуг) не относится на уменьшение облагаемой прибыли.

Формирование налогооблагаемой базы по объектам, налогообложение которых производится по ставке 18%:

8.4.1.2.1. При получении оплаты/частичной оплаты в счет предстоящих поставок, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС.

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

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг) в соответствии с положениями п. 13 ст. 167 НК РФ;
- которые облагаются по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;
- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

При получении частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав налоговая база формируется за счет всех средств, независимо от того, как была выплачена частичная оплата, в том числе, если расчеты производились неденежными средствами.

При этом Общество обязано выставить покупателю счет-фактуру не позднее пяти дней со дня получения сумм оплаты.

В счете-фактуре, выставляемом при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) номер платежно-расчетного документа;
- 4) наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;
- 5) сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- 6) налоговая ставка;
- 7) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок (п.5.1 ст. 169 НК РФ).

8.4.1.2.2. При реализации по договорам купли-продажи

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) определяется исходя из всех доходов, связанных с расчетами за реализуемые товары (работы, услуги), имущественные права, полученные в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Если НДС был начислен в момент получения оплаты (частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав)), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. Одновременно начисленная ранее (в момент оплаты / частичной оплаты) сумма НДС подлежит вычету.

8.4.1.2.3. При реализации товаров, переданных Обществом на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства

При реализации товаров, переданных Обществом на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы при реализации данного товара определяется как день реализации складского свидетельства на реализуемый товар.

8.4.1.2.4. При продаже товаров на условиях коммерческого кредита

При продаже товаров на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки (рассрочки) платежа, обязанность по начислению НДС возникает в момент получения процентов (денежных средств) в соответствии с условиями договора.

8.4.1.2.5. При изменении цены в соответствии с дополнительным соглашением к договору

Налоговая база определяется исходя из цены товаров (работ, услуг), определенной с учетом дополнительного соглашения, но не ниже их цены, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы.

8.4.1.2.6. При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене), финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), стоимость базисного актива (для финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 настоящего Кодекса, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному статьей 167 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Видами срочных сделок являются, например, покупка опционов на ценные бумаги, заключение фьючерсных и форвардных контрактов¹⁴.

8.4.1.2.7. При реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов)

При реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога.

8.4.1.2.8. При выполнении хозяйственным и/или комбинированным способом строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления

К СМР, выполненным хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами Общества, включая работы, для выполнения которых Общество выделяет сотрудников по нарядам на строительство с выплатой им заработной платы. К СМР, выполненным хозяйственным способом, не относятся строительно-монтажные работы, выполненные подрядными организациями, если они выполняются для строительства объекта, сооружаемого собственными силами, и их приемка осуществляется представителями Общества.

СМР, выполненные подрядными организациями, в формировании налоговой базы не участвуют.

При смешанном способе строительства, когда одна часть работ осуществляется собственными силами застройщика, а другая часть - силами сторонних организаций, в целях налогообложения НДС применяются нормы, предусмотренные п.6 ст.171 НК РФ в отношении работ, выполненных подрядным способом, и пп.3 п.1 ст.146, п.2 ст.159, п.6 ст.171 НК РФ в отношении работ, выполненных хозяйственным способом.

¹⁴ Письмо ГКАП РФ Комиссии по товарным биржам от 30.07.1996 г. № 16-151/АК

Стоимость основных средств, являющихся объектом монтажа, в облагаемую базу по СМР, выполненных собственными силами, не включается.¹⁵

При выполнении хозяйственным способом СМР для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов Общества на их выполнение. Налоговая база определяется ежеквартально исходя из суммы расходов Общества на выполнение работ по данным бухгалтерского учета с учетом требований данного пункта учетной политики (с исключением стоимости монтируемого оборудования и работ, выполняемых подрядными организациями самостоятельно).

Моментом определения налоговой базы при выполнении хозяйственным способом СМР для собственного потребления, выполненных в период, начиная с 1 января 2008 г., является последнее число каждого налогового периода.

Перечень строительных работ определяется отраслевыми СНИПами.

8.4.1.2.9. При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд¹⁶

Приобретение работ и услуг у третьих лиц не является передачей для собственных нужд для целей НДС, и, соответственно, не является объектом обложения НДС независимо от того, принимаются ли такие расходы или услуги в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Объектом налогообложения является изготовление товаров, выполнение работ, оказание услуг внутри предприятия для собственного потребления (например, одним структурным подразделением Общества для другого структурного подразделения), если стоимость этих товаров (работ, услуг) не учитывается в составе расходов, уменьшающих облагаемую прибыль.

Не является оказанием услуг для собственных нужд страхование ответственности работников Общества.

Передача товаров (работ, услуг) между структурными подразделениями

Если одно структурное подразделение Общества изготавливает товары (выполняет работы, оказывает услуги) другому структурному подразделению Общества, расходы на которые не уменьшают налоговую базу (в том числе через амортизационные отчисления) по налогу на прибыль организаций, то передача таких товаров (работ, услуг) признается объектом налогообложения (т.е. подлежит обложению НДС). **НДС начисляет структурное подразделение – получатель товаров (работ, услуг).**

Если одно структурное подразделение Общества изготавливает товары (выполняет работы, оказывает услуги) другому структурному подразделению Общества, и расходы по выполнению таких работ (оказанию услуг) уменьшают налоговую базу (в том числе через амортизационные отчисления) по налогу на прибыль организаций, то передача таких товаров (работ, услуг) не признается объектом налогообложения (т.е. НДС не начисляется).

Моментом определения налоговой базы для начисления НДС при передаче между структурными подразделениями Общества товаров (работ, услуг), расходы на которые не уменьшают налоговую базу (в том числе через амортизационные отчисления) по налогу на прибыль, является день совершения

¹⁵ В настоящий момент в налоговом законодательстве отсутствует необходимость включать в налоговую базу по НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления стоимость оборудования, передаваемого для установки на сооружаемом объекте. В облагаемую базу должна включаться стоимость работ, которые в п.4 ст. 38 НК РФ определены как деятельность, имеющая материальный результат. Оборудование, устанавливаемое на объекте, результатом этой деятельности являться не может, в отношении него налогоплательщик не выполняет никаких действий, приводящих к возникновению у него добавленной стоимости, при строительстве оно не потребляется и не меняет своей сущности. Материалы же, используемые при строительстве, напротив, подвергаются преобразующему воздействию, потребляются в ходе выполнения работ. Обращаем внимание, что стоимость монтируемого оборудования не включается в облагаемый оборот по СМР независимо от того, происходит ли его монтаж с привлечением подрядных организаций или самостоятельно налогоплательщиком. Имеющаяся по этому поводу практика единообразна и устойчива (Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 мая 2005 г. № Ф04-3196/2005(11560-А27-35), Постановление ФАС Московского округа от 15.10.2004 № КА-А40/9130-04, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.04.2006 № А26-8363/2005-28).

¹⁶ Порядок применения вычетов при использовании товаров (работ, услуг) для собственных нужд представлен в соответствующем разделе настоящих Методических рекомендаций.

указанной передачи товаров, работ, услуг (день составления первичного бухгалтерского документа, подтверждающего факт передачи товаров, работ, услуг).

Налоговая база по передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд определяется следующим образом:

- 1) Из цен реализации третьим лицам на возмездной основе таких товаров (работ, услуг) в предыдущем налоговом периоде;
- 2) При отсутствии возмездной реализации таких товаров (работ, услуг) – исходя из цен, указанных в официальных источниках информации о рыночных ценах на такие товары (работы, услуги);
- 3) При отсутствии официальных источников информации – исходя из затратного метода (произведенные затраты + обычная для данной сферы деятельности прибыль). Поскольку норма прибыли по указанным операциям равна 0, налоговая база определяется исходя из себестоимости таких товаров (работ, услуг)

8.4.1.2.10. При передаче имущественных прав

Первичная уступка денежного требования

При уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых подлежат налогообложению, или при переходе данного требования к другому лицу на основании закона, налоговая база по уступке денежного требования повторно не начисляется, если право отчуждается самим поставщиком товаров (работ, услуг). Ранее начисленная при отгрузке товаров (работ, услуг) сумма налога корректировке не подлежит.

По операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) налоговая база определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 НК РФ.

Днем уступки права требования (т.е. моментом определения налоговой базы) следует считать день передачи соответствующих документов (оформленной в виде акта, протокола и т.д.), при их отсутствии – дату подписания документов, фиксирующих факт уступки права требования.

Если уступка требования поставщиком осуществляется *по стоимости*:

- *равной или меньше* величины выручки, предусмотренной договором поставки товаров (работ, услуг), налоговая база определяется как *стоимость реализованных товаров (работ, услуг)* в объеме, предусмотренном указанным договором поставки товаров (работ, услуг). Дополнительные налоговых обязательств не возникает;
- *превышающей* величину выручки, предусмотренной договором поставки товаров (работ, услуг), налоговая база определяется как *стоимость реализованных товаров (работ, услуг)* в объеме, предусмотренном указанным договором поставки товаров (работ, услуг) *плюс величина превышения* стоимости уступки требования над величиной выручки, предусмотренной договором поставки товаров (работ, услуг). К уплате в бюджет подлежит сумма налога, дополнительно рассчитанная с суммы превышения.

Если первоначальное требование выражено в иностранной валюте (в условных денежных единицах) и (или) если стоимость уступки права требования третьему лицу выражена в иностранной валюте (в условных денежных единицах), при определении налоговой базы выручка (расходы) Общества в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, или на дату фактического осуществления расходов.

Если в дальнейшем от третьего лица в оплату переданного права требования получен рублевый эквивалент стоимости переданного требования в размере *большем* ранее рассчитанной налоговой базы, то сумма превышения (положительная суммовая разница) увеличивает налоговую базу по НДС в том налоговом периоде, когда получена оплата от третьего лица (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

Уступка требования, вытекающего из частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, облагается НДС, причем облагаемой базой является вся сумма, полученная от приобретателя права требования. При этом обложение осуществляется по ставке 18 %.

При уступке денежного требования вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации, которых не облагаются НДС, объект налогообложения по НДС не возникает.

Уступка денежных требований третьих лиц, вытекающих из договоров реализации товаров (работ, услуг)

Общество может переуступить денежное требование третьего лица, полученное от покупателя в счет погашения его задолженности за поставленные товары (работы, услуги).

Налоговая база при уступке определяется в случае, если указанное денежное требование возникло из договора реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. Налоговая база рассчитывается как сумма превышения дохода, полученного Обществом (новым кредитором) при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования (п.2 ст.155 НК РФ).

Момент определения налоговой базы – более ранняя из дат: день уступки требования, день прекращения соответствующего обязательства или день исполнения обязательства должником.

Приобретение денежного требования у третьих лиц

При приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника или при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования (п. 4 ст. 155 НК РФ).

Момент определения налоговой базы – наиболее ранняя из дат: день последующей уступки или день исполнения обязательства должником.

Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения

При передаче имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав (п.3 ст. 155 НК РФ).

Момент определения налоговой базы – день уступки (последующей уступки) прав.

Передача прав на заключение договора и арендных прав

При передаче прав на заключение договора и арендных прав налоговая база определяется как сумма, полученная налогоплательщиком за уступку таких прав (п. 5 ст.155 НК РФ).

Момент определения налоговой базы – день передачи таких прав.

8.4.1.2.11. При реализации заложенного имущества

При реализации залогодержателем предмета неустраченного залога, принадлежащего залогодателю, налоговая база определяется как сумма разницы между доходом, полученным от продажи заложенного имущества и расходами на его получение (ст.156 НК РФ).

8.4.1.2.12. При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии (поручения, агентского договора)

При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии (а также договоров поручения, агентских договоров) налоговая база определяется как сумма дохода, полученная Обществом в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Момент определения налоговой базы:

- в случае удержания Обществом комиссионного вознаграждения из денежных средств, полученных от покупателей до передачи отчета о выполнении поручения, моментом определения налоговой базы является дата удержания комиссионного вознаграждения. При этом вознаграждение должно рассматриваться как оплата в счет предстоящего оказания комиссионных услуг, и налог с него должен определяться по расчетной ставке;
- в случае получения вознаграждения после передачи Обществом Комитенту отчета и всего, полученного от сделок с покупателями, моментом определения налоговой базы является дата утверждения отчета.

Возмещаемые Принципалом (Комитентом) расходы Общества (железнодорожный тариф, тарифы в сфере ЖКХ и т.п.) не включаются в налоговую базу. Суммы НДС, предъявленные Обществу фактическими исполнителями работ (услуг), расходы по которым возмещаются Заказчиком, к вычету Обществом не принимаются.

8.4.1.2.13. При безвозмездной передаче товаров, работ, услуг, имущественных прав

При передаче товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется следующим образом:

- при безвозмездной передаче собственной продукции – исходя из средней цены реализации такой продукции на возмездной основе в том же налоговом периоде;
- при безвозмездной передаче товаров, приобретенных на стороне – исходя из цен, указанных в официальных источниках информации о рыночных ценах на такие товары (при отсутствии таких официальных источников информации – исходя из цен приобретения таких товаров, а также расходов, связанных с такой передачей);
- при безвозмездном выполнении работ (оказании услуг) – исходя из средней цены реализации таких работ (услуг) на возмездной основе в том же налоговом периоде.

Момент определения налоговой базы – день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

Сумма НДС определяется как налоговая база, умноженная на ставку налога 18%.

8.4.1.2.14. При передаче имущества нематериальных активов имущественных прав в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов, суммы НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению в размере:

- ранее принятом к вычету (по всем объектам за исключением основных средств и нематериальных активов);
- в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки в отношении основных средств и нематериальных активов.

Восстановление НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы в счет вклада в уставный капитал.

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

Отражение на счетах бухгалтерского учета восстановления и принятия к вычету НДС, относящегося к балансовой стоимости передаваемого в уставный капитал имущества

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций (доли) при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Для передающей стороны:

Дт 19 Кт 68 – восстановление суммы НДС, ранее принятой к вычету (для основных средств и нематериальных активов эта сумма будет определяться пропорционально остаточной стоимости этих активов без учета переоценки);

Дт 58 Кт 19¹⁷ – восстановленный НДС, относящийся к балансовой стоимости передаваемого имущества, учтен в первоначальной стоимости финансового вложения.

Восстановленные суммы НДС не учитываются при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Для принимающей стороны:

Вновь учреждаемая организация сможет принять к вычету суммы НДС, восстановленные передающей стороной.

Дт 08,10 и т.д. Кт 75 – по стоимости согласно учредительному договору;

Дт 01, 04 Кт 08 – постановка на учет объектов, полученных в счет вклада в уставный капитал;

Дт 19 Кт 83¹⁸ – отражение права на вычет НДС, полученного наряду с имуществом при оплате вклада в УК, относящийся к балансовой стоимости полученного имущества в соответствии с передаточными документами, полученными от передающей стороны¹⁹.

Дт 68 Кт 19 – предъявление НДС к вычету.

8.4.1.2.15. При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий)

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением Обществом государственных регулируемых цен, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением Обществом государственных регулируемых цен, при определении налоговой базы не учитываются.

8.4.1.2.16. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ (за исключением товаров, происходящих с территории Республики Беларусь)

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, как сумма:

- а) таможенной стоимости этих товаров;
- б) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- в) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

¹⁷ Письмо Минфина РФ от 30.10.2006 № 07-05-06/262, Письмо УФНС по г. Москве от 04.07.2007 № 19-11/063175

¹⁸ Письмо Минфина РФ от 30.10.2006 № 07-05-06/262, Письмо УФНС по г. Москве от 04.07.2007 № 19-11/063175

¹⁹ Суммы, учтенные на счете 83 при выбытии объекта списываются с баланса Общества в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

При ввозе на таможенную территорию РФ продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории РФ в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

При импорте товаров моментом определения налоговой базы считается дата принятия на учет ввезенных товаров.

8.4.1.2.17. При ввозе товаров, происходящих из третьих стран и ввозимых с территории Республики Беларусь на таможенную территорию

В отношении товаров, происходящих из третьих стран и ввозимых с территории Республики Беларусь, сохранен действующий порядок проведения таможенного оформления и таможенного контроля в полном объеме, с уплатой таможенных пошлин и налогов таможенным органам.

До 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом принятия на учет ввезенных товаров, в налоговую инспекцию представляется специальная декларация, с приложением следующих документов:

- выписки из банка (копии), подтверждающей, что НДС по ввезенным товарам уплачен в бюджет;
- договора (копии), на основании которого товар ввозится с территории Республики Беларусь на таможенную территорию РФ;
- транспортных документов, подтверждающих перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию РФ;
- товаросопроводительных документов белорусских поставщиков;
- заявления о ввозе товара, по форме, утверждаемой по согласованию с налоговыми органами РФ и Республики Беларусь (в трех экземплярах).

8.4.1.2.18. При ввозе товаров, происходящих и ввозимых с территории Республики Беларусь на таможенную территорию

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ из территории Республики Беларусь налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, с учетом затрат на транспортировку и доставку и подлежащих уплате акцизов²⁰.

При определении стоимости приобретенных товаров в цену сделки включаются следующие расходы (если такие расходы не были включены в цену сделки):

- расходы по доставке товара, в том числе расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку, перегрузку, перевалку и экспедирование товаров;
- страховая сумма;
- стоимость контейнеров и (или) другой многооборотной тары, не подлежащей возврату, если они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами;
- стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке.

При импорте товаров моментом определения налоговой базы считается дата принятия на учет ввезенных товаров.

Под датой принятия на учет ввезенных товаров понимается дата отражения указанных операций на соответствующих счетах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов.

²⁰ Раздел I Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между РФ и Республикой Беларусь, являющегося неотъемлемой частью Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, подписанного 15 сентября 2004 г.

Суммы НДС, подлежащие уплате по товарам, ввозимым на территорию РФ с территории Республики Беларусь, исчисляются Обществом по налоговым ставкам, устанавливаемым ст. 164 НК РФ.

Суммы НДС уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом принятия на учет ввезенных товаров.

В отношении товаров, происходящих и ввозимых с территории Беларусь, НДС взимается налоговыми органами.

8.4.1.2.19. При перемещении товаров через таможенную границу РФ при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

В случае если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию РФ товаров, налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров) (ст. 152 НК РФ).

НДС уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ.

Взимание налога с указанных товаров осуществляют налоговые органы РФ. Порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

8.4.1.2.20. При получении процентов (дисконтов) по облигациям, векселям, товарному кредиту

Проценты (дисконты) по облигациям и векселям, полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги), а также суммы процентов по товарному кредиту подлежат обложению НДС при условии, что местом реализации соответствующих товаров (работ, услуг) признается территория РФ и операции по реализации таких товаров (работ, услуг) подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения) НДС.

Проценты (дисконты) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, проценты по товарному кредиту облагаются НДС в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента.

Обязанность по начислению НДС возникает в момент получения Обществом денежных средств.

8.4.1.2.21. При получении штрафов, пени, неустоек

Штрафы, пени, неустойки, начисленные за нарушение условий хозяйственных договоров покупателями (заказчиками), не увеличивают налоговую базу по НДС.

Штрафы, пени, неустойки, начисленные за нарушение условий хозяйственных договоров поставщиками (исполнителями), при расчете налоговой базы по НДС не учитываются.

8.4.1.2.22. Исчисление НДС при получении оплаты в рублях за товары (работы, услуги), стоимость которых выражена в условных единицах

При получении оплаты в рублях за товары (работы, услуги), стоимость которых выражена в иностранной валюте, могут возникать разницы, связанные с изменением курса условной единицы на дату отгрузки и на дату платежа.

Разницы, связанные с изменением курса, изменяют налоговую базу при исчислении налога. Налоговая база подлежит формированию на момент отгрузки. Если при осуществлении окончательного расчета от покупателя получена общая сумма в размере *большем* ранее рассчитанной налоговой базы, то сумма превышения (положительная суммовая разница) увеличивает налоговую базу по НДС в том налоговом периоде, когда получена оплата от третьего лица (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

В том случае, если сумма, полученная от покупателя, меньше ранее рассчитанной налоговой базы, отрицательная разница не учитывается для целей налогообложения.

При определении налоговой базы выручка (расходы) Общества в условных единицах пересчитывается в рубли по курсу, согласованному сторонами сделки, соответственно на наиболее раннюю дату:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

8.4.1.2.23. Исчисление НДС при выдаче (получении), займов, выданных (полученных) в неденежной форме

НДС со стоимости переданного (полученного) в качестве займа имущества

При передаче заемщику имущества по договору неденежного займа у займодавца в момент реальной передачи данного имущества возникает налогооблагаемый НДС оборот: займодавец начисляет НДС по ставке 18% на стоимость передаваемого имущества. В момент передачи имущества займодавец выписывает счет-фактуру в 2-х экземплярах, один из которых передает заемщику. Налоговая база определяется по данным бухгалтерского учета и в соответствии с требованиями статьи 40 НК РФ.

Сумма НДС, предъявленная поставщиками займодавцу по передаваемому в качестве займа имуществу, принимается займодавцем к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ (поскольку при передаче в качестве займа данное имущество используется в хозяйственной операции, являющейся объектом обложения НДС).

Заемщик при получении от займодавца имущества и соответствующего счета-фактуры имеет право на вычет данного НДС из бюджета при условии соблюдения требований ст. 171, 172 НК РФ.

В момент возврата имущества заемщик начисляет к уплате в бюджет НДС по ставке 18% на стоимость возвращаемого имущества и выписывает счет-фактуру в 2-х экземплярах, один из которых передает займодавцу. Налоговая база определяется по данным бухгалтерского учета и в соответствии с требованиями статьи 40 НК РФ.

Сумма НДС, предъявленная поставщиками заемщику по передаваемому займодавцу в счет погашения займа имуществу, принимается заемщиком к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ (поскольку при передаче в счет погашения займа данное имущество используется в хозяйственной операции, являющейся объектом обложения НДС).

Сумма НДС, предъявленная заемщиком по передаваемому в счет погашения займа имуществу, принимается займодавцем к вычету при условии соблюдения требований ст. 171, 172 НК РФ.

Проценты, начисленные по займу

Если проценты в соответствии с договором займа (выданного в неденежной форме) выплачиваются заемщиком в денежной форме, то займодавец должен начислить НДС к уплате в бюджет с суммы начисленных процентов в момент их начисления в соответствии с условиями договора займа.

Если проценты в соответствии с договором займа (выданного в неденежной форме) выплачиваются в неденежной форме, то в момент передачи займодавцу в качестве процентов имущества заемщик начисляет со стоимости передаваемого имущества НДС по ставке 18% к уплате в бюджет и выписывает счет-фактуру в 2-х экземплярах, один из которых передает займодавцу.

Сумма НДС, предъявленная поставщиками заемщику по передаваемому в качестве процентов имуществу, принимается заемщиком к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ (поскольку при передаче в качестве процентов данное имущество используется в хозяйственной операции, являющейся объектом обложения НДС).

Сумма НДС, предъявленная займодавцем по передаваемому в качестве процентов имуществу, принимается заемщиком к вычету при условии соблюдения требований ст. 171, 172 НК РФ.

Кроме того, займодавец должен начислить НДС к уплате в бюджет с суммы начисленных процентов в момент их начисления в соответствии с условиями договора займа.

8.4.1.3. Объект налогообложения не возникает при осуществлении:

1. Оборотов по передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

2. Операций, не признаваемых реализацией:

- осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

- передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

- передача имущества учреждениям, созданным Предприятием, в оперативное управление;

- иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

3. Операций, не признаваемых объектами налогообложения

- операции, указанные в п.2 Раздела 8.4.1.3

- передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных

работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

- операции по реализации земельных участков (долей в них);

- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

8.4.1.4. Операции, не облагаемые НДС (освобождены от налогообложения)

Не облагаются НДС операции (в соответствии со ст. 149 НК РФ),²¹ в том числе:

1. Операции по выполнению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций.

Также не облагается НДС выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и **научными организациями** на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Научной организацией признается юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, а также общественное объединение научных работников, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующие в соответствии с учредительными документами научной организации.²²

Научные организации подразделяются на научно-исследовательские организации, научные организации образовательных учреждений высшего профессионального образования, опытно-конструкторские, проектно-конструкторские, проектно-технологические и иные организации, осуществляющие научную и (или) научно-техническую деятельность.

Для получения освобождения от уплаты НДС свидетельства о государственной аккредитации не требуется.²³

2. Операции по выполнению организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги).

²¹ Согласно п. 6 ст. 149 НК РФ, перечисленные в ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

²² Статья 5 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» от 23.08.1996 № 127-ФЗ.

²³ Изменения к ФЗ № 127-ФЗ от 23.08.96, внесенные Федеральным законом № 76-ФЗ от 30.06.2005 (а также арбитражная практика: ФАС Северо-Западного округа, Постановление от 12.10.2004 № А05-5392/04-22)

- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации (пп.16.1 п.3 ст.149 НК РФ)

3. Услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности в соответствии с требованиями Минфина РФ.

Под организациями отдыха детей и их оздоровления понимаются детские оздоровительные лагеря (загородные оздоровительные лагеря, лагеря дневного пребывания и другие), специализированные (профильные) лагеря (спортивно-оздоровительные лагеря, оборонно-спортивные лагеря, туристические лагеря, лагеря труда и отдыха, эколого-биологические лагеря, технические лагеря, краеведческие и другие лагеря), оздоровительные центры, базы и комплексы, иные организации независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, основная деятельность которых направлена на реализацию услуг по обеспечению отдыха детей и их оздоровления³⁴.

4. Операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, а также операции РЕПО, включая денежные суммы, подлежащие уплате за предоставление ценных бумаг по операциям РЕПО;

5. Реализация долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость

6. Реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них.

7. Реализации лома и отходов черных и цветных металлов (пп.25 п.2 ст.149 НК РФ).

8. Реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (пп.26 п.2 ст.149 НК РФ).

9. Операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки (пп.26 п.3 ст.149 НК РФ).

Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии, агентских (п.7 ст.149 НК РФ).

Общество не применяет льготу по НДС в части передаваемых в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. согласно пп.25 п.3 ст.149 НК РФ.

8.4.1.5. Порядок пересчета выручки, полученной в иностранной валюте

1. При реализации товаров, работ, услуг на экспорт

Выручка от реализации, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты следующих товаров (выполненных работ, оказанных услуг):

- товаров, вывозимых в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны (пп.1 п.1 ст.164 НК РФ);

³⁴ ФЗ «Об основных гарантиях прав ребенка в РФ» от 24.07.1998 №124-ФЗ

- работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывозимых в режиме экспорта, а также работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории РФ или ввозимых на территорию РФ товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), и работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории (пп.2 п.1 ст.164 НК РФ);

- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита (пп.3 п.1 ст.164 НК РФ);

- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке (пп.9 п.1 ст.164 НК РФ).

2. При передаче имущественных прав

Выручка от реализации, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу:

- при передаче налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места - **на день уступки (последующей уступки)**;

- при исполнении (переуступке) денежного требования, приобретенного у третьих лиц - **на день последующей уступки или день исполнения обязательства должником**;

- при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав – **на день передачи имущественных прав**.

Днем уступки права требования считать день подписания документов, фиксирующих факт уступки права требования и передачу соответствующих документов (оформленных в виде акта, протокола и т.п.).

3. При осуществлении всех прочих операций

Выручка от реализации, полученная в иностранной валюте, для всех других случаев реализации пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ **на момент отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг)**.

При получении частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выручка пересчитывается по курсу **на дату получения частичной оплаты**. При отгрузке в счет полученной ранее частичной оплаты выручка по курсу **на дату отгрузки** не пересчитывается.

При реализации товаров, переданных Обществом на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства – **на день реализации складского свидетельства**.

В случае отсутствия на 181-й день (на 271-й день по товарам, помещенным под таможенный режим экспорта в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года) после осуществления экспорта всех необходимых документов, налоговая база для ставки 18% определяется по курсу ЦБ РФ на день отгрузки.

8.4.1.6. Порядок применения налоговых ставок (порядок осуществления расчета НДС)

1. Налогообложение производится по ставкам, предусмотренным статьей 164 НК РФ.

2. При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке (ст. 153 НК РФ).

3. Общий порядок - сумма налога определяется как налоговая база, умноженная на соответствующую ставку налога.

4. Налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п.2 или п.3 ст.164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки при:

- получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п.2-4 ст.155 НК РФ),
- удержании НДС налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1-3 ст.161 НК РФ,
- реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п.3 ст.154 НК РФ,
- реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п.4 ст.154 НК РФ,
- передаче имущественных прав в соответствии с п.2-4 ст.155 НК РФ,
- в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

5. При реализации имущества, подлежащего учету с учетом уплаченного НДС (п.4 ст.164 НК РФ) налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС (например, объектов капитального строительства, принятых в эксплуатацию по стоимости, включающей НДС; служебных легковых автомобилей и микроавтобусов, приобретенных до 01.01.2001 и числящихся на балансе Общества), налоговая база определяется следующим образом:

- определяется остаточная стоимость имущества (*Ост.См.*) в соответствии с данными бухгалтерского учета;
- определяется цена реализации (*Ц.*) с учетом положений статьи 40 НК РФ (в общем случае – цена, указанная в договоре) с учетом НДС;
- налоговая база *Н* определяется по формуле:

$$H=(Ц.-Ост.См.)$$

Если $H>0$, сумма НДС рассчитывается следующим образом: $НДС=H*18/118$.

Если $H\leq 0$, сумма НДС равна нулю.

В счете-фактуре при реализации указанного имущества указывается сумма НДС, исчисляемая в соответствии с указанным выше порядком. В графе 4 счета-фактуры «Цена (тариф) за единицу измерения» указывается полная цена реализации без учета НДС, а не межценовая разница.

8.4.2.Порядок восстановления НДС

8.4.2.1. Перечень случаев, когда налогоплательщик обязан восстановить НДС к уплате

НДС необходимо восстановить в случаях:

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

2. При переходе на специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов

деятельности - суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

У налогоплательщиков, переходящих на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с главой 26.1 НК РФ, нет обязанности восстанавливать НДС.

3. Дальнейшего использования товаров (работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, имущественных прав) для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых:

- не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения);
- местом реализации которых не признается территория РФ;
- осуществляются лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;
- операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

В этих случаях восстанавливаются суммы НДС исходя из ранее принятых к вычету, а в отношении амортизируемого имущества - в размере суммы НДС, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценок.

Восстановленные суммы налога включаются в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ, кроме случаев когда имущество, по которому произведено восстановление налога, используется для осуществления операций, не учитываемых при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (например, безвозмездная передача имущества государственным органам).

Восстановление сумм НДС налогоплательщиком осуществляется в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), включая основные средства и нематериальные активы, имущественные права были переданы или их налогоплательщик начал использовать на вышеуказанные операции.

В случае, если основные средства перестают использоваться в не облагаемой НДС деятельности, возмещение ранее восстановленного НДС не производится.

При передаче правопреемнику (правопреемникам) основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав при реорганизации юридических лиц, а так же передачи имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества НДС не восстанавливается (ст. 162.1, 170 НК РФ).

Восстановление сумм «входящего» НДС по материалам

В случае если на дату списания материалов выявляется, что их использование не соответствует ранее утвержденному направлению для выполнения в облагаемых НДС операциях и осуществляется в необлагаемой НДС деятельности, то «входящий» НДС по таким материалам и оборудованию подлежит восстановлению и уплате в бюджет (п.3 ст.170 НК РФ).

Сумма «входящего» НДС по материалам, подлежащая восстановлению для уплаты в бюджет, рассчитывается:

- для материалов, по которым «входящий» НДС был принят к вычету в полном объеме – как произведение стоимости списываемых с кредита счетов 10 материалов на соответствующую ставку НДС;
- для материалов, по которым «входящий» НДС был принят на основании пропорции – как произведение трех величин: стоимости списываемых с кредита счетов 10 материалов, соответствующей ставки НДС и коэффициента, рассчитанного как доля облагаемой НДС выручки в общем объеме выручки Предприятия.

- В бухгалтерском учете восстановление суммы НДС для уплаты в бюджет отражается записями: Дт 19 – Кт 68; Дт (08, 20, 23, 25, 26, 29, 91) – Кт 19.

В книге продаж отражается сумма восстановленного НДС со ссылкой на первичный учетный документ, в котором содержится расчет указанной суммы НДС. При этом счета-фактуры при восстановлении НДС не выписываются (в книге продаж регистрируются счета-фактуры, на основании которых ранее производился вычет).

В случаях хищения, уничтожения, пропажи, конфискации МПЗ суммы НДС восстановлению не подлежат.²⁵

Не подлежит восстановлению НДС со стоимости МПЗ, использованных в производстве бракованной продукции.²⁶

Восстановление сумм «входящего» НДС по основным средствам

Восстановлению подлежат суммы НДС в отношении объектов основных средств в случаях поименованных в п.3 ст. 170 НК РФ.

Положения данного раздела Методических рекомендаций не распространяются на случаи, когда объект основных средств используется одновременно для осуществления облагаемой и не облагаемой НДС деятельности. Если объект основных средств начинает использоваться одновременно как в деятельности, облагаемой НДС, так и в деятельности, не облагаемой НДС, то суммы налога по таким объектам, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в первом налоговом периоде начала их использования, исходя из пропорции, определяемой аналогично пропорции, указанной в п. 4 ст. 170 НК РФ.²⁷

Если объект, ранее использовавшийся для облагаемой и не облагаемой деятельности начинает использоваться только для не облагаемой деятельности, восстановлению подлежит часть той суммы НДС, которая была принята к вычету по данному объекту в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

При изменении первоначально определенного направления использования объекта после включения данного объекта в состав основных средств (т.е. после даты введения в эксплуатацию и списания стоимости данного объекта с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства»), стоимость данного объекта не корректируется.

Восстановление для уплаты в бюджет по таким основным средствам сумм НДС, предъявленных ранее к вычету из бюджета, осуществляется в случаях и порядке, описанных ниже.

Восстановление НДС по основным средствам осуществляется исходя из сумм НДС, ранее принятых к вычету, в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости основных средств без учета переоценок (за исключением случаев восстановления сумм НДС по объектам недвижимости, которое осуществляется в особом порядке).

²⁵ Сложившаяся на сегодняшний день арбитражная практика свидетельствует об отсутствии необходимости восстановления сумм НДС в случаях хищения, уничтожения, пропажи, конфискации товаров:

- Хищение товара: Решение ВАС от 23.10.2006 №10652/06, Постановление ФАС Северо - Кавказского округа от 21.07.2008 № Ф08-3770/2008;

- Списание материалов в связи с непригодностью: Постановление ФАС Восточно - Сибирского округа от 15.01.2007 №А33-32437/05-Ф02-7147/06-С1;

- Недостачи: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2007 № А13-441/2005-21 и т.д.

²⁶ Постановления: ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2007 № А56-40702/2006, ФАС Московского округа от 10.03.2009 N КА-А40/1543-09, ФАС Поволжского округа от 17.04.2009 N А55-11139/2008, ФАС Северо-Западного округа от 28.12.2007 по делу N А56-4562/2007, ФАС Западно-Сибирского округа от 02.08.2006 N Ф04-4812/2006(25040-А46-31) по делу N 11-291/05; ФАС Центрального округа от 22.05.2008 по делу N А48-3539/07-14, ФАС Московского округа от 25.12.2008 N КА-А40/12092-08 по делу N А40-22250/08-108-70,

²⁷ Письмо ФНС РФ от 02.05.2006 г. № ШТ-6-03/462@

Восстановленные суммы НДС в этих случаях включаются в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

В бухгалтерском учете данная операция отражается записями: Дт 19 – Кт 68; Дт 91 – Кт 19 на величину, рассчитанную на основании данных о сумме НДС, принятой ранее к вычету по данному основному средству и отраженной в первичных учетных документах, его сопровождающих (в частности, инвентарных карточках, актах, авизо и др.), и остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценок.

В книгу продаж в периоде осуществления восстановления вносятся записи о суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет с указанием на счет-фактуру, на основании которой, ранее был осуществлен вычет по НДС.

При переходе на специальные налоговые режимы, в частности, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (пп.2 п.3 ст.170 НК РФ).

Суммы НДС, ранее принятые к вычету по основным средствам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы. Восстановленные суммы НДС в этих случаях включаются в состав прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

В бухгалтерском учете данная операция отражается проводками: Дт 19 – Кт 68; Дт 91 – Кт 19 на величину, рассчитанную на основании данных о сумме НДС, принятой ранее к вычету по данному основному средству и отраженной в первичных учетных документах, его сопровождающих (в частности, инвентарных карточках, актах, авизо и др.), и остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценок.

В книгу продаж в периоде осуществления восстановления вносятся записи о суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет с указанием на счет-фактуру, на основании которой, ранее был осуществлен вычет по НДС.

1. При передаче основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов (подп.1 п.3 ст.170 НК РФ).

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

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость таких основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. Сумма восстановленного НДС указывается в документах, которыми оформляется передача указанного имущества. Восстановление сумм НДС налогоплательщиками осуществляется в том налоговом периоде, в котором основные средства были переданы.

В бухгалтерском учете данная операция отражается проводкой: Дт 19 – Кт 68 на величину, рассчитанную на основании данных о сумме НДС, принятой ранее к вычету по данному основному средству и отраженной в первичных учетных документах, его сопровождающих (в частности, инвентарных карточках, актах, авизо и др.), и остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценок.

2. В книгу продаж в периоде осуществления восстановления вносятся записи о суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет с указанием на счет-фактуру, на основании которой, ранее был осуществлен вычет по НДС. Восстановление к уплате в бюджет предъявленного по приобретенным объектам недвижимости НДС, ранее принятого к вычету (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), осуществляется в особом порядке (п.6 ст.171 НК РФ). Порядок восстановления НДС по объектам недвижимости приведен в Приложении № к Учетной политике для целей налогообложения.

В книгу продаж за декабрь соответствующего календарного года вносятся записи о суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет, с указанием на документ, в котором содержится соответствующий расчет счет-фактуру на основании которой, ранее был осуществлен вычет по НДС.

Восстановление сумм «входящего» НДС по полученным суммам частичной оплаты

Суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление сумм налога производится покупателем в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

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

8.4.3 Формирование налогового вычета

8.4.3.1. Общие правила применения налоговых вычетов

8.4.3.1.1. Счета бухгалтерского учета, используемые Обществом для учета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)

Общество до предъявления НДС к налоговому вычету или включения его в стоимость используемых ресурсов (в т.ч. материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, работ, услуг) учитывают суммы налога на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» по субсчетам:

- 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам»;
- 19.02 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;
- 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам при принятии на учет товаров (работ, услуг)»;
- 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам»;
- 19.07.01 «НДС по товарам (работам, услугам) относящимся к реализации по ставке 0%»
- 19.07.02 «НДС предъявленный к вычету по ставке 0 %».

Для обеспечения раздельного учета НДС, предъявленного поставщиками (подрядчиками) за товары (работы, услуги), предназначенные для осуществления операций, облагаемых и не облагаемых НДС, каждому входящему документу при поступлении товаров (работ, услуг) присваивается аналитический признак.

Аналитический признак по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» может принимать следующие значения:

- НДС по операциям, облагаемым НДС;
- НДС по операциям, не облагаемым НДС;
- НДС распределяемый.

Раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемым по разным ставкам НДС (ставка 0% и ставка 18%) ведется **на счетах бухгалтерского учета**.

Аналитический признак по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» может принимать следующие значения:

- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 18%;
- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0%;
- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%;
- НДС распределяемый, по облагаемым операциям.

К входящему документу прикрепляется соответствующий входящий счет-фактура. При организации раздельного учета НДС по различным ставкам, отслеживается история каждого входящего документа.

8.4.3.1.2. Общие условия применения вычета по НДС

Суммы НДС, предъявленные Обществу при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные Обществом при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, подлежат вычету при соблюдении следующих условий:

- 1) товары (работы, услуги), а также имущественных права, приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ либо товары приобретены для перепродажи;
- 2) товары (работ, услуги) приняты к учету при наличии соответствующих первичных документов;
- 3) счета-фактуры, предъявленные поставщиками (подрядчиками), соответствуют требованиям ст. 169 НК РФ.

Распределение предъявленного НДС между облагаемыми и необлагаемыми операциями, производится в следующей последовательности:

1. производится распределение сумм «входящего» НДС на облагаемую и необлагаемую НДС деятельность;
2. производится распределение сумм «входного» НДС, относящегося к облагаемой НДС деятельности, между операциями по реализации на экспорт и внутренний рынок.

Порядок ведения раздельного учета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС по ставке 0%, операций, облагаемых НДС по ставке 18 % и операций, не облагаемых НДС, приведен в Приложении № 12 к Учетной политике.

Общество может не вести раздельный учет для целей исчисления НДС, в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные Предприятием продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 НК РФ. Доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, определяется по данным бухгалтерского учета

8.4.3.1.3. Порядок принятия к вычету НДС, полученных с сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) передачи имущественных прав

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

Вычеты указанных сумм налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое

перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм (п.9 ст.172 НК РФ).

Суммы НДС, предъявленные продавцами при перечислении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, не учитываются при распределении НДС, между облагаемыми и необлагаемыми операциями и операциями, облагаемыми по разным ставкам. Данные суммы принимаются к вычету в полном объеме по мере предъявления.

8.4.3.1.4. Порядок учета НДС, предъявленного поставщиками (подрядчиками) по приобретенным материалам

Основные правила отражения в бухгалтерском учете «входящего» НДС по приобретенным материалам

1. В соответствии с порядком ведения на Предприятии бухгалтерского учета оприходование приобретенных у третьих лиц материально-производственных запасов осуществляется на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы». (Бухгалтерский учет поступления материалов осуществляется с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».²⁸)

2. Отражение в бухгалтерском учете предъявленного поставщиками по приобретенным материалам НДС осуществляется по дебету субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» на дату оприходования данных материалов.

3. Списание с кредита указанного субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» соответствующих сумм НДС по приобретенным материалам осуществляется после их оприходования, первоначального определения направления использования и при условии наличия счетов-фактур поставщиков, оформленных в установленном порядке.

4. В случае если «входящий» НДС по приобретенным материалам подлежит включению в их стоимость в полном объеме, то соответствующая сумма НДС списывается с кредита субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» в дебет 10 «Материалы» (счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»). В дальнейшем накопленные на указанном счете 16 отклонения списываются в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов в обычном порядке, установленном Обществом²⁹.

5. В случае если «входящий» НДС по приобретенным материалам подлежит вычету в полном объеме, то соответствующая сумма НДС списывается с кредита субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» в дебет соответствующего субсчета счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

6. В случае если «входящий» НДС по приобретенным материалам подлежит распределению по единой пропорции, то применяется следующий порядок:

- соответствующая часть «входящего» НДС, подлежащая вычету, списывается с кредита субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» в дебет соответствующего субсчета счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- вторая часть «входящего» НДС, подлежащая включению в стоимость соответствующих материалов и оборудования, списывается с кредита субсчета 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» в дебет счета 10 «Материалы» (счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»³⁰).

²⁸ Для Предприятий, осуществляющих учет материалов с использованием балансовых счетов 15,16.

²⁹ Для Предприятий, осуществляющих учет материалов с использованием балансовых счетов 15,16

³⁰ Для Предприятий, осуществляющих учет материалов с использованием балансовых счетов 15,16

7. Для реализации требования НК РФ (п.4 ст.170 НК РФ) по ведению раздельного учета «входящего» НДС осуществляется аналитический учет сумм НДС по приобретенным материально-производственным запасам в следующем разрезе:

- НДС по приобретенным материалам, используемым только в облагаемой НДС деятельности;
- НДС по приобретенным материалам, используемым только в необлагаемой НДС деятельности;
- НДС по приобретенным материалам, используемым как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности.

Оприходование полученных от поставщиков материалов, в том числе предъявленного ими НДС, производится на основании первичных учетных документов, в частности, накладных (записи: Дт 07,10 – Кт 60,76; Дт 19 – Кт 60,76).

Счета-фактуры, полученные от поставщиков указанных материалов и оборудования, регистрируются в журнале учета полученных счетов-фактур.

В книгу покупок вносятся записи о соответствующих счетах-фактурах, полученных от поставщиков, и суммах НДС, принятых к вычету (на полную сумму предъявленного НДС при направлении материалов для использования в облагаемых операциях; на часть суммы предъявленного НДС рассчитанного на основании пропорции, при установлении возможности использования материалов как в облагаемых, так и в необлагаемых операциях).

8.4.3.1.5. Порядок учета НДС, предъявленного подрядчиками за оказанные услуги (выполненные работы)

Основные правила отражения в бухгалтерском учете «входящего» НДС, предъявленного подрядчиками за оказанные услуги (выполненные работы)

1. В соответствии с порядком ведения на Предприятии бухгалтерского учета оприходование оказанных (выполненных) подрядчиками услуг (работ) осуществляется путем отражения стоимости данных услуг (работ) на соответствующих субсчетах счетов учета затрат:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 91 «Прочие доходы и расходы».

2. Отражение в бухгалтерском учете НДС, предъявленного подрядчиками по оказанным услугам (выполненным работам) осуществляется по дебету субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам».

3. Списание с кредита указанного субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам» соответствующих сумм НДС производится на дату отражения их стоимости на счетах учета затрат.

Определение направления использования оказанных (выполненных) подрядчиками услуг (работ) осуществляется один раз – на дату отражения их стоимости на счетах учета затрат. Соответственно, для услуг (работ) первоначальное определение направления их использования является также и окончательным.

4. В случае если «входящий» НДС по оказанным (выполненным) подрядчиками услугам (работам) подлежит включению в их стоимость в полном объеме, то соответствующая сумма НДС списывается с

кредита субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам» в дебет тех же счетов учета затрат, на которых учитывается стоимость соответствующих услуг (работ).

5. В случае если «входящий» НДС по оказанным (выполненным) подрядчиками услугам (работам) подлежит вычету в полном объеме, то при условии наличия счетов-фактур, выставленных исполнителями и оформленных в установленном порядке, соответствующая сумма НДС списывается с кредита субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам» в дебет соответствующего субсчета счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» при условии, отсутствия экспортных операций.

6. В случае если НДС по оказанным (выполненным) подрядчиками услугам (работам) подлежит распределению по единой пропорции, то применяется следующий порядок:

- соответствующая часть «входящего» НДС, подлежащая вычету (при условии наличия счетов-фактур, выставленных исполнителями и оформленных в установленном порядке), списывается с кредита субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам» в дебет соответствующего субсчета счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» при условии, отсутствия экспортных операций;

- вторая часть НДС, подлежащая включению в стоимость соответствующих услуг (работ), списывается с кредита субсчета 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам» в дебет тех же счетов учета затрат, на которых учитывается стоимость соответствующих услуг (работ).

7. Для реализации требования главы 21 НК РФ (п. 4 ст. 170) по ведению раздельного учета «входящего» НДС осуществляется аналитический учет сумм НДС по полученным услугам, выполненным работам в следующем разрезе:

- НДС по полученным услугам (выполненным работам), используемым только в облагаемой НДС деятельности;

- НДС по полученным услугам (выполненным работам), используемым только в необлагаемой НДС деятельности;

- НДС по полученным услугам (выполненным работам), используемым как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности.

8.4.3.1.6. Порядок учета НДС, предъявленного поставщиками по приобретенным основным средствам

Основные правила отражения в бухгалтерском учете «входящего» НДС по приобретенным основным средствам

1. Затраты, связанные с приобретением объектов, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, учитываются на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2. Отражение в бухгалтерском учете НДС, предъявленного поставщиками по приобретенным объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, осуществляется по дебету субсчета 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам» на дату оприходования данных объектов на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

3. Если первоначально определенное направление использования объекта изменяется после включения данного объекта в состав основных средств (т.е. после введения в эксплуатацию и списания его стоимости с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства»), то стоимость данного объекта основных средств не корректируется.

Восстановление по таким объектам основных средств сумм НДС, предъявленных ранее к вычету из бюджета, осуществляется в отдельном порядке, описанном ниже в подразделе «Порядок восстановления сумм «входящего» НДС по объектам, переданным для использования в необлагаемой НДС деятельности» настоящей Учетной политики.

4. Списание с кредита указанного субсчета 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам» соответствующих сумм НДС по приобретенным объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, осуществляется после их оприходования (т.е.

постановки на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»), первоначального определения направления их использования и при условии наличия счетов-фактур поставщиков, оформленных в установленном порядке.

Возможны следующие варианты списания сумм с субсчета 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам»:

- в случае если «входящий» НДС по приобретенным объектам подлежит включению в их стоимость в полном объеме, то соответствующая сумма НДС списывается с кредита субсчета 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам» в дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

- в случае если «входящий» НДС по приобретенным объектам подлежит вычету в полном объеме, то соответствующая сумма НДС списывается с кредита субсчета 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам» в дебет соответствующего субсчета счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- в случае если «входящий» НДС по приобретенным объектам подлежит распределению по единой пропорции, то соответствующая часть НДС подлежит вычету из бюджета, другая часть НДС – включению в стоимость объекта.

5. Если первоначально определенное направление использования объекта изменяется после включения данного объекта в состав основных средств, то восстановление по таким объектам основных средств сумм НДС, предъявленных ранее к вычету из бюджета, осуществляется в отдельном порядке, описанном ниже в подразделе «Порядок восстановления сумм «входящего» НДС по объектам, переданным для использования в необлагаемой НДС деятельности» настоящей Учетной политики.

6. Для реализации требования главы 21 НК РФ по ведению раздельного учета «входящего» НДС осуществляется аналитический учет сумм НДС по приобретенным основным средствам в следующем разрезе:

- НДС по основным средствам, используемым только в облагаемой НДС деятельности;
- НДС по основным средствам, используемым только в необлагаемой НДС деятельности;
- НДС по основным средствам, используемым как в облагаемой, так и в необлагаемой НДС деятельности.

Оприходование полученных от поставщиков объектов, которые впоследствии будут включены в состав основных средств, в том числе предъявленного по ним НДС, производится на основании первичных учетных документов, в частности, накладных, актов и др. (Дт 08 – Кт 60,76; Дт 19 – Кт 60,76).

Счета-фактуры, полученные от поставщиков указанных объектов, регистрируются в журнале учета полученных счетов-фактур.

В книгу покупок вносятся записи о соответствующих счетах-фактурах, полученных от поставщиков, и суммах НДС, принятых к вычету (на полную сумму предъявленного НДС при направлении основных средств для использования в облагаемых операциях; на часть суммы предъявленного НДС рассчитанного на основании пропорции, при установлении возможности использования основных средств как в облагаемых, так и в необлагаемых операциях).

Введение приобретенного объекта в эксплуатацию (т.е. включение в состав основных средств) отражается записью Дт 01 – Кт 08. В документах, оформляемых при принятии объекта к учету в состав основных средств, в числе прочих сведений об объекте указывается, что в стоимость данного основного средства НДС не включен/включен.

В случае если при первоначальном оприходовании объектов, которые впоследствии будут включены в состав основных средств, достоверно известно, что данный конкретный объект будет использоваться только в необлагаемой НДС деятельности, то «входящий» НДС по такому объекту в полном размере учитывается в его стоимости (Дт 08 – Кт 19).

8.4.3.1.7. Порядок учета НДС при создании (строительстве) объектов основных средств

Основные правила отражения расходов и сумм НДС, связанных с осуществлением строительства объектов основных средств для собственного потребления

1. Учет расходов по строительству объектов, планируемых для использования в деятельности Общества (т.е. для собственного потребления), осуществляется на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет расходов на строительство объектов основных средств ведется по каждому строящемуся объекту. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах:

а) на СМР, выполненные по договорам подряда «внешними» подрядчиками и суммах НДС, включенных в стоимость строящегося объекта по данному виду затрат;

б) на оборудование, как требующее, так и не требующее монтажа, предусмотренное сметами на капитальное строительство, и суммах НДС, включенных в стоимость строящегося объекта по данному виду затрат;

в) на СМР, выполненные хозяйственным способом собственными силами, т.е. силами структурных подразделений Предприятия (включающие, в частности, стоимость материалов, расходы на оплату труда работников, занятых в монтажных и строительно-монтажных работах, амортизационные отчисления по оборудованию, используемому в процессе работ, стоимость иных товаров (работ, услуг), приобретенных для выполнения СМР);

г) о суммах НДС, начисленных на СМР, выполненные хозяйственным способом собственными силами, и включенных в стоимость строящегося объекта.

2. Первичные учетные документы, оформляемые по каждому объекту по окончании его строительства (акты, инвентарные карточки и т. д.), должны содержать данные о суммах НДС, включенных в его стоимость в ходе осуществления строительства (по видам затрат, перечисленных в подп. «а», «б» и «г»).

3. Учет НДС в процессе строительства объектов осуществляется по единому порядку, исходя из допущения, что все строящиеся объекты предназначены для собственного потребления и использования как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности.

При сооружении объектов основных средств Предприятие принимает всю сумму налога к вычету. В том случае, если объект основных средств используется для осуществления операций, не облагаемых НДС, или вносится в уставный капитал, Общество производит полное или частичное восстановление НДС в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.

По завершении строительства объекта и после оформления в установленном порядке документов, подтверждающих окончание строительства и готовность объекта к эксплуатации, принимается решение о характере использования объекта (т.е. использовании в облагаемой/необлагаемой деятельности, продаже или передаче на безвозмездной основе органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным предприятиям).

Окончательное направление использования полученных объектов осуществляется подразделениями – получателями, которые будут вводить данные объекты в эксплуатацию в качестве основных средств для использования (Дт 01 – Кт 08).

4. В случае если после завершения строительства объекта принимается решение о его передаче на безвозмездной основе органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным предприятиям, то суммы НДС (предъявленные «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда; поставщиками оборудования, как требующего, так и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на капитальное строительство; а также исчисленные при выполнении СМР собственными силами), принятые к вычету в процессе осуществления строительства, подлежат восстановлению для уплаты в бюджет (записи: Дт 19 – Кт 68; Дт 08 – Кт 19).

В книгу продаж вносятся записи о суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет, с указанием счета-фактуры, на основании которого НДС был предъявлен к вычету.

При этом «входящий» НДС, предъявленный поставщиками (подрядчиками) материалов (работ, услуг), использованных при выполнении СМР собственными силами (хозяйственным способом), и принятый ранее к вычету из бюджета в полном объеме, восстановлению не подлежит.

В случае если после завершения строительства объекта принимается решение о его продаже, то суммы «входящего» НДС (предъявленные «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда; поставщиками оборудования как требующего, так и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на капитальное строительство; а также исчисленные при выполнении СМР собственными силами), частично учтенные в процессе осуществления строительства на счете 08, подлежат вычету из бюджета (Дт 19 – Кт 08; Дт 68 – Кт 19).

В книгу покупок вносятся записи о суммах НДС, принятых к вычету из бюджета, с указанием документа, в котором содержится соответствующий расчет.

Порядок учета НДС, исчисленного при выполнении СМР для собственного потребления

1. При выполнении СМР для собственного потребления налоговая база для целей исчисления НДС определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п.2 ст.159 НК РФ).

К СМР, выполненным собственными силами (хозяйственным способом) для собственного потребления, относятся СМР, осуществляемые для своих нужд собственными силами Общества, для выполнения которых подразделения выделяют на стройку работников с выплатой им заработной платы по нарядам строительства.

НДС начисляется только в случае выполнения СМР, носящих капитальный характер, в результате которых создаются новые объекты основных средств или изменяется первоначальная стоимость данных объектов, находящихся в эксплуатации, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям³¹.

Работы некапитального характера к СМР для целей исчисления НДС не относятся.

При выполнении хозяйственным способом СМР для собственного потребления налоговая база для начисления НДС к уплате в бюджет определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов структурных подразделений на их выполнение, за исключением:

- стоимости устанавливаемого оборудования;

- стоимости СМР, выполненных по договорам подряда «внешними» подрядчиками³².

Налоговая база по НДС определяется ежеквартально исходя из суммы расходов структурных подразделений на выполнение СМР по данным бухгалтерского учета.

В налогооблагаемую базу по НДС по СМР не включаются:

- суммы заработной платы работников отдела капитального строительства, осуществляющих контрольно-технические функции за строительством объектов³³;

- амортизационные отчисления по объектам основных средств, переданным подрядчикам в аренду³⁴;

- затраты на приобретение материалов, переданных подрядчику на давальческой основе для выполнения СМР³⁵;

³¹ Примерный перечень строительно-монтажных работ приведен в п.п.4.2 – 4.3 Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной постановлением Госкомстата России от 03.10.1996 № 123

³² Письмо ФНС РФ от 04.07.2007 № ШТ-6-03/527, Постановление Президиума ВАС от 09.10.2007 №7526/07

³³ Постановление ФАС Центрального округа от 31.01.2007 №А08-13527/05-7

³⁴ Постановление ФАС Центрального округа от 31.01.2007 №А08-13527/05-7

- расходы Предприятия на оплату ежедневного трехразового горячего общественного питания, услуг по перевозке работников и доставке питания до места производства СМР³⁶;

- суммы общехозяйственных расходов³⁷.

Моментом определения налоговой базы при выполнении хозяйственным способом СМР для собственного потребления, начиная с 1 января 2006 г., является последний день каждого налогового периода.

В бухгалтерском учете исчисление НДС при выполнении СМР хозяйственным способом для собственного потребления отражается записью: Дт 19 – Кт 68. При этом выписывается счет-фактура, в котором указываются суммы расходов на выполнение СМР для собственного потребления за налоговый период. Указанный счет-фактура, а также сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, регистрируются в книге продаж.

2. Вычет НДС, исчисленного при выполнении СМР хозяйственным способом для собственного потребления осуществляется в следующем порядке.

Учет НДС в процессе строительства объектов осуществляется по единому порядку, исходя из допущения, что все строящиеся объекты предназначены для собственного потребления и использования как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности.

При сооружении объектов основных средств Общество принимает всю сумму налога к вычету. В том случае, если объект основных средств используется для осуществления операций, не облагаемых НДС, или вносится в уставный капитал, Общество производит полное или частичное восстановление НДС в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.

Вычет сумм НДС, исчисленных при выполнении СМР для собственного потребления, производится ежеквартально (касается сумм НДС, включаемых в состав налоговых вычетов после 01.01.2009 г.). Суммы НДС не принятые к вычету до 01.01.2009 г., подлежат вычету после уплаты соответствующих сумм налога в бюджет.

В книге покупок производится соответствующая запись о сумме НДС, принимаемой к вычету, с указанием счета-фактуры, выписанного ранее (при исчислении сумм НДС на объем СМР, выполненных хозяйственным способом для собственного потребления за налоговый период – квартал).

Порядок учета «входящего» НДС, предъявленного «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда

Учет «входящего» НДС, предъявленного «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда, осуществляется по единому порядку, исходя из допущения, что все строящиеся объекты предназначены для собственного потребления и использования как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности. При сооружении объектов основных средств Предприятие принимает всю сумму налога к вычету. В том случае, если объект основных средств используется для осуществления операций, не облагаемых НДС, или вносится в уставный капитал, Общество производит полное или частичное восстановление НДС в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.

Порядок учета «входящего» НДС, предъявленного поставщиками оборудования к установке, требующего монтажа, при выполнении СМР

При приобретении оприходовании полученного от поставщиков оборудования, в том числе предъявленного ими НДС, производится на основании первичных учетных документов, в частности, накладных (Дт 07 – Кт 60; Дт 19 – Кт 60).

Счета-фактуры, полученные от поставщиков указанного оборудования, регистрируются в книге учета полученных счетов-фактур.

³⁶ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.07.2008 №Ф04-3941/2008 (7381-А03-41)

³⁷ Постановление ФАС Дальне-Восточного округа от 04.06.2008 №Ф03-А80/08-2/1512

³⁸ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.10.2007 №Ф04-7504/2007(39613-А03-25)

Учет НДС в процессе строительства объектов осуществляется по единому порядку, исходя из допущения, что все строящиеся объекты предназначены для собственного потребления и использования как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности. При сооружении объектов основных средств Общество принимает всю сумму налога к вычету. В том случае, если объект основных средств используется для осуществления операций, не облагаемых НДС, или вносится в уставный капитал, Общество производит полное или частичное восстановление НДС в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.

Порядок учета «входящего» НДС, предъявленного поставщиками (подрядчиками) по материалам (работам, услугам), использованным при выполнении СМР собственными силами (хозяйственным способом) для собственного потребления

1. Учитывая, что расходы по СМР, выполняемым собственными силами (хозяйственным способом), являются объектом налогообложения НДС (т.е. рассматриваются как деятельность, облагаемая НДС), «входящий» НДС, по используемым при выполнении таких работ материалам, работам, услугам (за исключением СМР, выполненных «внешними» подрядчиками) подлежит вычету из бюджета в полном объеме.

При приобретении материалов «входящий» НДС учитывается следующим образом:

- оприходование полученных от поставщиков материалов, в том числе предъявленного ими НДС, производится на основании первичных учетных документов, в частности, накладных (записи: Дт 10 – Кт 60,76; Дт 19 – Кт 60,76).

- счета-фактуры, полученные от поставщиков указанных материалов, регистрируются в книге учета полученных счетов-фактур.

- «входящий» НДС по приобретенным материалам принимается к вычету в полном объеме в периоде их оприходования (проводка: Дт 68 – Кт 19). В книгу покупок вносятся записи о соответствующих счетах-фактурах, полученных от поставщиков, и суммах НДС, принятых к вычету.

В случае если закупленные для СМР материалы используются для выполнения ремонтно-строительных работ для подразделений Предприятия, учитываемых в составе текущих затрат по ремонту (записи: Дт 20,23,25,26,29 – Кт 10), то осуществляется восстановление суммы (части суммы) «входящего» НДС в следующем порядке:

- при выполнении ремонтных работ для подразделений, занимающихся только облагаемой НДС деятельностью, восстановление сумм НДС для уплаты в бюджет не производится;

- при выполнении ремонтных работ для подразделений, выполняющих как облагаемые, так и необлагаемые операции, часть суммы «входящего» НДС, подлежащая восстановлению для уплаты в бюджет, рассчитывается как произведение трех величин: стоимости списанных на ремонтные работы материалов, соответствующей ставки НДС и коэффициента, рассчитанного как доля необлагаемых НДС операций в общем объеме операций Предприятия;

- при выполнении ремонтных работ для подразделений, осуществляющих исключительно необлагаемые НДС операции, сумма «входящего» НДС, подлежащая восстановлению для уплаты в бюджет, рассчитывается как произведение стоимости списанных на ремонтные работы материалов на соответствующую ставку НДС.

В бухгалтерском учете восстановление суммы НДС для уплаты в бюджет отражается записями: Дт 19 – Кт 68; Дт 20,23,25,26,29,91 – Кт 19. В книге продаж отражается сумма восстановленного НДС со ссылкой на первичный учетный документ, в котором содержится расчет указанной суммы НДС.

2. При выполнении СМР собственными силами (хозяйственным способом) «входящий» НДС, по используемым при выполнении таких работ услугам (работам), оказанным (выполненным) третьими лицами (за исключением СМР, выполненных «внешними» подрядчиками), подлежит вычету из бюджета в полном объеме.

Предъявление к вычету из бюджета в полном объеме «входящего» НДС по вышеуказанным услугам (работам) осуществляется в связи с тем, что расходы по СМР, выполняемым собственными силами

(хозяйственным способом) для собственного потребления, являются объектом налогообложения НДС (т.е. рассматриваются как деятельность, облагаемая НДС).

При выполнении ремонтно-строительных работ для отдельных подразделений, учитываемых в составе текущих затрат по ремонту, «входящий» НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) третьими лицами, учитывается в следующем порядке:

- при выполнении ремонтных работ для структурных подразделений, занимающихся только облагаемой НДС деятельностью, сумма «входящего» НДС принимается к вычету из бюджета в полном объеме;
- при выполнении ремонтных работ для структурных подразделений, выполняющих как облагаемые, так и необлагаемые операции, сумма «входящего» НДС распределяется в соответствии с единой пропорцией: часть суммы НДС, соответствующая доле необлагаемых НДС операций в общем объеме операций Предприятия, включается в стоимость ремонтных работ и учитывается на счетах учета текущих затрат, другая часть, соответствующая доле облагаемых НДС операций в общем объеме операций Предприятия, принимается к вычету из бюджета;
- при выполнении ремонтных работ для структурных подразделений, осуществляющих исключительно необлагаемые НДС операции, сумма «входящего» НДС включается в стоимость ремонтных работ в полном объеме и учитывается на счетах учета текущих затрат.

Порядок корректировки стоимости законченных строительством объектов (в том числе НДС), в связи с изменением первоначально определенного направления их использования

Учет НДС в процессе строительства объектов осуществляется по единому порядку, исходя из того, что при сооружении объектов основных средств Общество принимает всю сумму налога к вычету. В том случае, если объект используется для осуществления операций, не облагаемых НДС, или вносится в уставный капитал, Общество производит полное или частичное восстановление НДС в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.

В процессе строительства суммы «входящего» НДС:

- предъявленные «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда;
- предъявленные поставщиками оборудования, как требующего, так и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на капитальное строительство;
- исчисленные при выполнении СМР для собственного потребления

в полном объеме принимаются к вычету.

Окончательное направление использования полученных объектов осуществляется подразделениями – получателями, которые будут вводить данные объекты в эксплуатацию в качестве основных средств для использования в деятельности Предприятия (запись Дт 01 – Кт 08).

Соответственно, до момента включения полученного объекта в состав своих основных средств в зависимости от окончательно определенного направления использования (в облагаемой НДС, необлагаемой НДС или как в облагаемой, так и необлагаемой НДС деятельности) производится необходимая корректировка стоимости объекта.

При этом «входящий» НДС, предъявленный поставщиками (подрядчиками) материалов (работ, услуг), использованных при выполнении СМР собственными силами (хозяйственным способом), и принятый ранее к вычету из бюджета в полном объеме, восстановлению не подлежит.

8.4.3.1.8. Порядок учета НДС при осуществлении строительства объектов, предназначенных для передачи на безвозмездной основе органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям

При осуществлении строительства объектов, которые согласно имеющемуся решению руководства Предприятия изначально предназначены для передачи на безвозмездной основе после завершения строительства органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления,

государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям, суммы «входящего» НДС (предъявленные «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда; поставщиками оборудования как требующего, так и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на капитальное строительство) подлежат включению в стоимость строящегося объекта в полном объеме.

НДС, предъявленный поставщиками (подрядчиками) материалов (работ, услуг), использованных при выполнении СМР собственными силами (хозяйственным способом), вычету из бюджета также не подлежит и включается в стоимость строящегося объекта в полном объеме.

8.4.3.1.9. Порядок учета НДС при осуществлении СМР и/или ремонтных работ для реализации третьим лицам

Осуществление подразделениями Предприятия СМР и/или ремонтных работ по договорам подряда, заключенным с третьими лицами, для целей налогообложения НДС рассматривается как деятельность, облагаемая НДС:

1. Моментом определения налоговой базы, т.е. моментом начисления НДС на реализуемые третьим лицам СМР является наиболее ранняя из дат:

- день отгрузки (передачи результатов выполненных работ);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей отгрузки.

Вычеты сумм НДС, исчисленных при выполнении строительно-монтажных работ, производятся в том же налоговом периоде, в котором определяется налоговая база, то есть на последнее число налогового периода (абз. 2 п.5 ст. 172 НК РФ).

2. «Входящий» НДС по ресурсам (материалам, оборудованию, работам, услугам, в т.ч. СМР, выполненным «внешними» подрядчиками, др.), использованным при выполнении СМР для третьих лиц, принимается к вычету в полном объеме.

8.4.3.2. Вычет НДС при экспорте товаров

Сумма предъявленного поставщиками НДС по товарам (работам, услугам, кроме основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов), использование которых предполагается исключительно для производства и реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, в том числе в Республику Беларусь, отражается при принятии на учет данных товаров (работ, услуг) отдельно на субсчете 19.07.01 «НДС по товарам (работам, услугам) относящимся к реализации по ставке 0%».

При отгрузке товаров (работ, услуг) на экспорт сумма НДС, относящаяся к товарам (работам, услугам) связанной реализацией, подлежит обособленному учету на счете 19.07.02 «НДС, предъявленный поставщиками, относящийся к отгруженным на экспорт товарам (работам, услугам) (по ставке 0%)».

Подтверждение права на получение возмещения НДС при налогообложении по ставке 0% при реализации товаров на экспорт обеспечивается путем наличия у Предприятия документов, перечисленных в пункте 1 статьи 165 НК РФ (уведомительный порядок применения налогового вычета).

Предприятие может воспользоваться правом на применение заявительного порядка возмещения НДС в порядке, установленном ст. 176.1 НК РФ

После сбора подтверждающих экспорт документов и подачи декларации по НДС в налоговые органы суммы «входящего» НДС с субсчета 19.07.02 списываются в Дебет счета 68 «Расчеты по НДС».

При частичном получении выручки по экспортному контракту Общество может произвести вычет НДС на общих основаниях (в полном объеме).

8.4.3.3. Перечень документов, представляемых при экспорте товаров

- 1) Контракт (копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

- 2) Выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя товара на счет Компании в российском банке.

В случае если:

- незачисление валютной выручки от реализации товаров осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле, Компания представляет в налоговые органы копии документов, подтверждающих право на незачисление валютной выручки на территории РФ;
- контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, предоставляется выписка банка (копия выписки), подтверждающая внесение Компанией полученных сумм на ее счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя;
- выручка от реализации товара поступила на счет Предприятия от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар, заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж (при отсутствии договора поручения представляется копия распорядительного документа об оплате за данный товар (поручение на оплату), направленного иностранным лицом - покупателем в адрес организации, осуществившей платеж);
- осуществляются внешнеторговые товарообменные (бартерные) операции, то в налоговый орган вместо выписки банка представляются документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ:
 - а) грузовая таможенная декларация со штампом российской таможни о выпуске товаров для свободного обращения;
 - б) справка, подписанная руководителем и главным бухгалтером Компании, об оприходовании на счета бухгалтерского учета эквивалентного по стоимости импортного товара;
 - в) выписка банка, подтверждающая фактическую уплату НДС на таможенной территории РФ при выпуске товаров для свободного обращения (если фактический ввоз товара не осуществлялся, предоставляются документы, подтверждающие переход права собственности на товар к Компании).

- 3) Документы, подтверждающие вывоз товара за пределы таможенной территории РФ:

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ (далее - пограничный таможенный орган).
- копии транспортных, товаросопроводительных, и (или) иных документов с отметками таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.
- при вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ представляется копия международной авиационной грузовой накладной, с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ;
- при экспорте в Республику Беларусь - третий экземпляр заявления покупателя о ввозе товара на территорию Республики Беларусь, с отметкой налогового органа Республики Беларусь, подтверждающей уплату НДС в полном объеме.

8.4.3.3.1. Перечень документов, представляемых при экспорте товаров через комиссионера

- 1) Договор комиссии (копия договора) Компании с комиссионером;

- 2) Контракт (копия контракта) комиссионера с иностранным лицом на поставку товаров за пределы таможенной территории РФ;
- 3) Выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации товара иностранному лицу на счет Компании или комиссионера в российском банке.

В случае если:

- контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка (ее копия), подтверждающая внесение полученных Обществом или комиссионером сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя;
- незачисление валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, Общество представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории РФ;
- осуществляются внешнеторговые товарообменные (бартерные) операции, то представляются документы (их копии), подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование (если фактический ввоз товара не осуществлялся, предоставляются документы, подтверждающие переход права собственности на товар к Предприятию);
- выручка от реализации товара иностранному лицу поступила на счет Предприятия от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж (при отсутствии договора поручения представляется копия распорядительного документа об оплате за данный товар (поручение на оплату), направленного иностранным лицом - покупателем в адрес организации, осуществившей платеж).

4) Документы, подтверждающие вывоз товара за пределы таможенной территории РФ:

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского пограничного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ. При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ в налоговые органы представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ.

8.4.3.3.2. Порядок применения налогового вычета при экспорте продукции в зависимости от периода осуществления операций по экспорту

НДС на суммы предварительной оплаты, полученной от покупателей экспортируемой продукции, не начисляется. Соответственно, в последующем отсутствует необходимость вычета НДС.

Вычет НДС, предъявленного поставщиками (подрядчиками) товаров (работ, услуг), используемых при производстве экспортируемой продукции, осуществляется после сбора пакета документов согласно ст. 165 НК РФ (перечень документов приведен в п. 8.4.3.3 и 8.4.3.3.1 Настоящей учетной политики). Вычет НДС осуществляется в уведомительном порядке на основании данных, указанных в общей декларации. Момент вычета – последний день квартала, в котором собран полный пакет документов.

Если пакет документов, предусмотренных в ст. 165 НК РФ, не собран на 181-й (на 271-й по товарам, помещенным под таможенный режим экспорта в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года) календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, вычет НДС

осуществляется в общеустановленном порядке в момент начисления налога путем включения операций по реализации товаров (работ, услуг) на экспорт в раздел 7 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена» налоговой декларации за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).³⁶

В том случае, если документы, подтверждающие вычеты НДС по экспортным операциям (например, оригинал счета-фактуры) получен в периоде после подачи декларации по ставке 0%, то суммы НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ, принимаются к вычету в периоде, в котором Общество получило соответствующие документы.

Если пакет документов, предусмотренных в ст. 165 НК РФ, будет собран по истечении 181-го дня (по истечении 271-го дня по товарам, помещенным под таможенный режим экспорта в период с 1 июля 2008 года по 31 марта 2010 года) (после исчисления НДС по ставке 18 % и его уплаты), то Общество имеет право потребовать у налоговых органов возврата ранее уплаченного налога в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

8.4.3.3.3. Учет предъявленного НДС по товарам (работам, услугам) использованным для производства и реализации товаров (работ, услуг) как на экспорт, так и на внутреннем рынке

Сумма НДС по товарам (работам, услугам), используемым как для производства и реализации экспортной продукции (работ, услуг), так и для производства и реализации продукции (работ, услуг) на внутреннем рынке, учитывается при принятии на учет товаров (работ, услуг) обособленно на счетах:

- 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам при принятии на учет товаров (работ, услуг)»,
- 19.04 «НДС по приобретенным работам и услугам»,

и распределяется между указанными видами деятельности пропорционально экономически обоснованной базе в конце налогового периода.

Методика указанного распределения отражена в Приложении № 12 к Учетной политике по НДС.

8.4.3.4. Вычет НДС при импорте

8.4.3.4.1. Общие положения

Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные Обществом при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

5. товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи,
6. товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с НК РФ, за исключением товаров, используемых для осуществления операций:
 - не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
 - местом реализации которых не признается территория РФ;
 - не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения НДС.

³⁶ Письмо ФНС РФ от 22.08.2006 г. № ШТ-6-03/840@; Письмо Минфина РФ от 28.07.2006 г. № 03-04-15/140).

8.4.3.4.2. Вычет по товарам, ввозимым (импортируемым) из Республики Беларусь

Вычет НДС по товарам, ввезенным из Республики Беларусь, производится в общем порядке, установленном в п.1 статьи 172 НК РФ и в настоящей Учетной политике.

8.4.3.5. Особенности применения налоговых вычетов по НДС при расчетах неденежными средствами

При осуществлении с 1 января 2009 года товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), имущественных прав, принятых к учету до 31 декабря 2008 года включительно, подлежат вычету в соответствии с главой 21 НК РФ в редакции, действовавшей на дату принятия к учету указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

8.4.3.6. Особенности вычета НДС по работам, направленным на модернизацию объектов основных средств

Если модернизация выполняется по договорам подряда «внешними» подрядчиками то вычет «входящего» НДС осуществляется в соответствии с п. 8.4.3.1.7. «Порядок учета «входящего» НДС, предъявленного «внешними» подрядчиками при выполнении ими СМР по договорам подряда.

Если работы по модернизации основных средств проводятся хозяйственным способом собственными силами, то вычет НДС осуществляется в соответствии с п. 8.4.3.1.7. «Порядок учета НДС, исчисленного при выполнении СМР для собственного потребления.

8.4.3.7. Особенности вычета при возникновении суммовых разниц

Суммовые разницы, возникающие при оплате товаров (работ, услуг, имущественных прав) в рублях по курсу условных единиц, могут изменять сумму НДС, подлежащего вычету, при наличии откорректированных счетов-фактур поставщика.

В случае, когда по условиям договора оплата товаров (работ, услуг) производится Обществом в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), дополнительные суммы не учитываются для целей налогообложения.

8.4.3.8. Вычет НДС при расчетах с комиссионером, осуществляемых в иностранной валюте

Расходы по расчетам с комиссионером, осуществляемые в иностранной валюте, в целях исчисления (вычета) НДС, принимаются к учету Обществом в рублях по курсу ЦБ РФ соответствующей валюты к рублю на дату фактического осуществления расходов (оказания услуг Комиссионером). Датой фактического осуществления расходов (оказания услуг Комиссионером) является дата, указанная в утвержденном Отчете Комиссионера.

8.4.3.9. Вычет НДС по нормируемым расходам (командировочным, представительским, расходам на рекламу)

Условия применения налоговых вычетов

Если в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Суммы НДС, не подлежащие вычету, относятся на затраты, не уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Суммы НДС, подлежащие вычету, определяются в следующем порядке:

1. Предъявленные поставщиками суммы НДС подлежат вычету в полном объеме при выполнении общих условий принятия НДС к вычету, указанных в п.8.4.3.1 «Общие правила применения налоговых вычетов» настоящей Учетной политики.
2. База для определения норматива (выручку и сумму расходов на оплату труда) исчисляется ежемесячно, а по итогам квартала – нарастающим итогом. При этом в последующих отчетных периодах (за полугодие, девять месяцев и год) сумма норматива корректируется.

3. Норматив сравнивается с суммой фактических расходов. Если норматив превышает сумму фактических расходов, то НДС, предъявленный к вычету, вычитается в полном объеме.

При этом если часть сумм НДС по расходам, предъявленным в предыдущих кварталах прошедшего периода (1 квартала, полугодия, 9 месяцев), ранее была восстановлена к уплате в бюджет в соответствии с расчетом, такие восстановленные суммы НДС не подлежат вычету.

Если сумма фактических расходов превышает норматив, то такие суммы НДС, относящиеся к сверхнормативным расходам, к вычету в данном отчетном периоде не принимаются.³⁹

8.4.3.10. Вычет НДС при выявлении недостач и излишков

При обнаружении недостачи при приемке материальных ценностей в пределах норм естественной убыли и весовых погрешностей, предъявленная продавцом сумма НДС принимается к вычету полностью.

При обнаружении недостачи при приемке материальных ценностей, превышающей норму естественной убыли, рассчитанную с учетом величины максимальных весовых погрешностей, к вычету не принимается НДС, начисленный на стоимость недостачи товара в размере превышения над нормой естественной убыли, рассчитанной с учетом величины максимальных весовых погрешностей.

Восстановление НДС на стоимость недостачи материальных ценностей при обнаружении недостачи в ходе инвентаризации не производится.

НДС на стоимость излишков материальных ценностей, выявленных в ходе инвентаризации, не начисляется.

При обнаружении излишков в ходе приемки продукции в пределах весовых погрешностей сумма НДС продавцом дополнительно не начисляется, в связи с чем Общество (покупатель) сумму налога к вычету не корректирует.

При обнаружении излишков, превышающих весовые погрешности, НДС дополнительно начисляется продавцом на стоимость излишков в размере превышения над величиной максимальных весовых погрешностей. В этом случае Общество получает право на вычет налога при наличии откорректированного счета-фактуры.

8.4.3.11. Вычет НДС по дополнительным затратам, производимым в связи с получением заемных средств и других финансовых вложений

В состав дополнительных затрат, производимых в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, и получением других финансовых вложений включаются:

- юридические и консультационные услуги;
- оплата налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведение экспертиз;
- другие затраты, непосредственно связанные с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств, получением других финансовых вложений.

Предъявленный Предприятию НДС по услугам, связанным с получением заемных средств, других финансовых вложений принимаются к вычету при условии, что привлеченные средства используются в операциях, облагаемых НДС.

8.4.3.12. Вычет НДС по безрезультатным расходам на освоение природных ресурсов

Суммы НДС, предъявленные Предприятию при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения работ по освоению природных ресурсов (например, геологоразведочных работ), которые оказались

³⁹ Письмо Минфина РФ от 09.04.2008 № 03-07-11/134

безрезультатными, принимается к вычету в порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ, т.е. принятые ранее к вычету суммы налога не восстанавливаются.⁴⁰

8.4.3.13. Вычет НДС при приобретении работ, услуг, связанных с консервацией объектов основных средств.

Суммы НДС, предъявленные Предприятию при приобретении работ, услуг, связанных с осуществлением консервации объектов основных средств, а также содержанием объектов, находящихся на консервации (ремонт, энерго- и теплообеспечение, охране и т.п.) принимаются к вычету в порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ, т.к. обеспечение исправного состояния законсервированного имущества непосредственно относится к производственной деятельности, направлено на получение дохода, как обеспечивающее поддержание временно неиспользуемых производственных фондов в надлежащем состоянии.

8.4.3.14. Вычет НДС по МПЗ в пути.

Суммы НДС, предъявленные Предприятию при приобретении МПЗ в случае, если условиями договора с поставщиками предусмотрен переход права собственности до момента фактического оприходования МПЗ на склад покупателя (с даты отгрузки/с даты передачи МПЗ первому перевозчику) принимаются к вычету в порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ. В ином случае, данные суммы не могут быть приняты к вычету.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается на отдельном субсчете счета 10 "Материалы" или на отдельном субсчете счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (для предприятий, использующих счет 15) и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих ценностей на склад).

8.4.3.15. Вычет НДС по расходам будущих периодов.

Суммы НДС, предъявленные предприятию в отношении расходов, признаваемых расходами будущих периодов, принимаются к вычету одновременно в момент выполнения условий, установленных п. 2 ст. 172 НК РФ: расходы предназначены для использования в деятельности, облагаемой НДС, и их принятия к учету в установленном порядке.

8.4.4. Порядок оформления счетов-фактур, ведения книги покупок и книги продаж

Общество составляет счета-фактуры, ведет журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения и в иных случаях).

В случае, когда в соответствии с договором Общество исполняет функции посредника по оплате контрагентом услуг непосредственного исполнителя (при уплате железнодорожного тарифа, тарифов в сфере ЖКХ) в счете-фактуре возмещаемые расходы указываются отдельной строкой. Полученные от исполнителя счета-фактуры в книге покупок Предприятия не регистрируются, либо регистрируются в книге покупок частично, только на сумму, не подлежащую возмещению контрагентом. Возмещаемые расходы, выделенные отдельной строкой в выставленных счетах-фактурах, в книге продаж не отражаются.

Счета-фактуры при выплате процентов по договору займа в денежной форме оформляются следующим образом:

В счете-фактуре, оформляющей уплату процентов, делается надпись «Без налога (НДС)» или ставится штамп «Без налога (НДС)» (п. 5 ст. 168 НК РФ).

⁴⁰ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.10.2006 № А42-2197/2006

Счет-фактура заполняется следующим образом (пример):

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения коммерческие	Стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) - всего без налога	В том числе НДС	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) - всего с учетом налога	Страна происхождения товара	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Финансовая услуга по предоставлению займа в размере 500000 рублей на 1 год под 10%	-	-	-	50000	-	-	Без налога (НДС)	50000	-	-
Всего к оплате									50000	

Налог на имущество

В соответствии со ст. 372 НК РФ уплата налога на имущество организаций осуществляется на основании Главы 30 НК и законов субъектов Российской Федерации.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Информация об остаточной стоимости имущества, переданного в доверительное управление, представляется учредителю управления доверительным управляющим.

Информация об остаточной стоимости имущества, внесенного по договору простого товарищества, а также приобретенного или созданного в процессе совместной деятельности, представляется Предприятию (участнику простого товарищества) участником простого товарищества, ведущим общие дела.

При расчете налогооблагаемой базы по налогу на имущество учитывается остаточная стоимость имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств¹ и отражаемого в активе баланса на следующих счетах бухгалтерского учета:

- счет 01 «Основные средства» за минусом счета 02 «Амортизация основных средств» и 010 «Износ основных средств», в случае если согласно правилам бухгалтерского учета износ начисляется за балансом.
- счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» за минусом счета 02 «Амортизация основных средств» и 010 «Износ основных средств», в случае если согласно правилам бухгалтерского учета износ начисляется за балансом.

По объектам жилфонда, приобретенным до 01.01.06, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, сумма износа начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы износа на счет 010 «Износ основных средств».

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Не учитываются в составе облагаемого имущества:

- земельные участки, водные объекты и другие объекты природопользования, относящиеся к основным средствам;
- объекты, предназначенные исключительно для ведения ЕНВД;
- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилища радиоактивных отходов;
- суда с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;
- железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ;
- космические объекты.

¹ Передача активов Предприятием созданному им учреждению в оперативное управление отражается в бухгалтерском учете в порядке, изложенном в пункте 4.5.7 Учетной политики в целях бухгалтерского учета.

- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Право на льготу по налогу на имущество в соответствии с п. 11 ст. 381 НК РФ организациям на балансе которых учитываются линии энергопередачи, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, перечисленные в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации N 504 сохраняется в случае сдачи собственником указанного имущества в аренду (Письмо МФ РФ от 04.03.2008 N 03-05-05-01/15)

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками – п. 2 ст. 372 НК РФ.

Налоговая база

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Средняя стоимость 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.

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.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

При определении базы по налогу на имущество стоимость основных средств определяется с учетом переоценок, проводимых в установленном порядке.

Налоговая база определяется отдельно в отношении:

- объектов недвижимого имущества, учитывающихся на балансе организаций и находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- имущества, используемого для ведения деятельности, облагаемой ЕНВД и облагаемой налогом на прибыль;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам;
- имущества, находящегося на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ);
- имущества, не облагаемого налогом на имущество;
- имущества, в отношении которого предусмотрены льготы в соответствии с местными законодательными актами, установленными законодательным (представительным) органом субъекта РФ.

Раздельный учет выше перечисленного имущества для целей исчисления налога на имущество организуется на отдельных субсчетах (или с помощью аналитических справочников) к счетам 01, 02, 03, 010.

Особенности налогообложения имущества, переданного в оперативное управление учреждению

Имущество, переданное Предприятием созданному им учреждению в оперативное управление, не является объектом налогообложения у данного Предприятия.

По имуществу, переданному учреждению и учитываемому учреждением в качестве основных средств, налог на имущество уплачивает учреждение по правилам гл.30 НК РФ.

Учет имущества, используемого одновременно для деятельности, облагаемой ЕНВД и налогом на прибыль.

Предприятия, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом (ЕНВД), иные виды предпринимательской деятельности (облагаемые налогом на прибыль), обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения (п.7 ст.346.26 НК РФ).

В том случае, если имущество используется в сферах деятельности, как переведенных на уплату ЕНВД, так и не переведенных, и по данному имуществу невозможно обеспечить раздельный бухгалтерский учет, то стоимость такого имущества, являющаяся объектом налогообложения, определяется пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе деятельности, облагаемой налогом на прибыль, в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) Предприятия.

При этом при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) принимается показатель "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)", формируемый в соответствии с требованиями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отражаемый в отчете о прибылях и убытках.

При расчете не должна учитываться выручка от реализации продукции (работ, услуг), полученная от непосредственного использования имущества, обособленный учет которого обеспечен в рамках деятельности, связанной с общим режимом налогообложения или режимом ЕНВД (с учетом Письма Минфина РФ от 26 октября 2006 г. № 03-06-01-04/195).

При наличии обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс и переведенного на уплату ЕНВД (при осуществлении деятельности облагаемой ЕНВД и необлагаемой ЕНВД) следует исчислять налог в отношении обособленного подразделения по имуществу, используемому в деятельности по общему режиму налогообложения, в указанном выше порядке, т.е. исходя из выручки от реализации продукции (работ, услуг) именно данного обособленного подразделения. (с учетом Письма Минфина РФ от 24 октября 2006 г. № 03-06-01-04/194). Для целей налогообложения при расчете не должна учитываться выручка от реализации продукции (работ, услуг) данного обособленного подразделения, полученная от непосредственного использования имущества, обособленный учет которого обеспечен в рамках деятельности, связанной с общим режимом налогообложения или режимом ЕНВД.

При прекращении деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате ЕНВД, до окончания соответствующего квартала налогоплательщики включают в расчет среднегодовой стоимости имущества за отчетный период стоимость имущества, использованного в указанной деятельности, в части, пропорциональной количеству полных месяцев после прекращения осуществления указанной деятельности в общем количестве месяцев квартала.

Порядок уплаты налога

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В течение налогового периода подлежат уплате авансовые платежи по налогу на имущество, исчисленные по итогам отчетного периода.

Суммы авансовых платежей по налогу, уплаченные в течение налогового периода, перерасчету не подлежат и засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Предприятие, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество (авансовые платежи по налогу) в бюджет субъектов РФ в сроки, установленные законами субъектов РФ по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося

ся на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого подразделения.

По объектам недвижимого имущества, находящимся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, начисляется налог в бюджет по месту нахождения каждого из указанных объектов, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Структурные подразделения в других регионах пользуются **ставками и дополнительными льготами**, принятыми законодательными органами на их территориях. Налоговые декларации (налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество) представляются в соответствующие налоговые органы не позднее 30 календарных дней от даты окончания отчетного периода, а по итогам налогового периода – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.386 НК РФ).

Расходы по уплате налога на имущество отражаются в составе прочих расходов, учитываемых при налогообложении.

Порядок ведения раздельного учета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС по ставке 0%, операций, облагаемых НДС по ставке 18 % и операций, не облагаемых НДС

Настоящий Порядок устанавливает основные принципы распределения сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на операции, облагаемые НДС, и операции, не облагаемые НДС, а также на операции, облагаемые НДС по ставкам 0 и 18 процентов, порядок такого распределения и порядок принятия к вычету/включению в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) указанных сумм НДС. Данная Методика основывается на данных бухгалтерского учета и отражает особенности деятельности Предприятия.

В случае когда, Предприятие одновременно осуществляет деятельность, облагаемую НДС и деятельность необлагаемую НДС, кроме того, осуществляет реализацию продукции (работ, услуг) на внутренний рынок и экспортирует продукцию (работы, услуги), распределение сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) осуществляется в следующей последовательности:

- 1) Распределение сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) по операциям, облагаемым НДС, в том числе по разным ставкам, и операциям, необлагаемым НДС.
- 2) Распределение сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) по операциям облагаемым НДС по разным ставкам (ставка 0% и ставка 18%).

Суммы НДС, предъявленные продавцами при перечислении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, не учитываются при распределении НДС. Данные суммы принимаются к вычету в полном объеме по мере предъявления.

1. Распределение сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) по операциям, облагаемым НДС и операциям, необлагаемым НДС.

1.1. Основные принципы распределения НДС, предъявленного поставщиками и подрядчиками, на облагаемые и необлагаемые НДС операции

1. Определению подлежат суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления необлагаемых НДС операций, в том числе:

- реализации векселей третьих лиц по договорам купли-продажи векселей;
- реализации других ценных бумаг (акций, облигаций);
- реализации долей в уставном капитале других организаций;
- предоставления займов в денежной форме за плату;
- предоставления в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- оказания услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- реализации медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями;
- реализации услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленных путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

Для целей применения Порядка распределения НДС не включаются в состав операций по реализации следующие операции:

- выдача собственных векселей;
- предъявление векселей к погашению (при условии отсутствия договора купли-продажи);
- первичное размещение акций, облигаций.

2. Учет расходов подразделений, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ЕНВД), ведется обособленно на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Суммы НДС в отношении данных расходов учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) исходя из данных бухгалтерского учета по этим счетам.

В соответствии с п. 4 ст. 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями ст. 149 НК РФ, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

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

- **учитываются в стоимости таких товаров** (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- **принимаются к вычету** в соответствии со ст. 172 НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- **принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции**, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Таким образом, Предприятия обязаны вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Согласно п. 4 ст. 149 и п. 4 ст. 170 НК РФ для определения того, к какой категории расходов относятся суммы входного НДС все затраты налогового периода должны классифицироваться на 3 группы:

1. затраты, напрямую связанные с осуществлением операций, **облагаемых налогом на добавленную стоимость**;
2. затраты, напрямую связанные с осуществлением операций, **освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость**;
3. прочие затраты, т.е. затраты, напрямую **не связанные с осуществлением конкретного вида операций** (такими расходами, в 1-ю очередь, являются общехозяйственные расходы).

Раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащим налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций ведется **на счетах бухгалтерского учета**.

После определения категории расходов, при оприходовании НДС на счета бухгалтерского учета 19 «НДС по приобретенным ценностям», суммы НДС соответствующим образом относятся к той или иной категории расходов.

Аналитический признак по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» может принимать следующие значения:

- НДС по операциям, облагаемым НДС;
- НДС по операциям, не облагаемым НДС;
- НДС общий.

1.2. Порядок распределения НДС на операции, облагаемые НДС, и операции, не облагаемые НДС

Суммы НДС по расходам, напрямую не связанные с осуществлением конкретного вида операций, подлежат распределению на операции, облагаемые НДС, и операции, облагаемые не облагаемые НДС, в следующем порядке.

1. Суммы НДС по расходам, напрямую не связанные с осуществлением конкретного вида операций, подлежат при принятии к учету отражению на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» с аналитическим признаком «НДС общий».

В конце налогового периода определяется пропорция для распределения таких сумм НДС

$$\text{Пропорция 1} = \frac{\text{Реализация, не облагаемая НДС} \cdot 100 \%}{\text{Общая реализация (без учета НДС)}}$$

где:

Реализация, не облагаемая НДС – стоимость операций по реализации, не подлежащих обложению (освобожденных от обложения) НДС за отчетный налоговый период (месяц), а именно:

- выручка от реализации по видам деятельности, переведенным на уплату ЕНВД, согласно пп.26.3 НК РФ;
- стоимость реализации векселей третьих лиц по договорам купли-продажи;
- стоимость реализации других ценных бумаг (акций, облигаций);
- стоимость реализации долей в уставный капитал других организаций;
- проценты, начисленные по предоставленным займам в денежной форме;
- выручка от аренды на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- выручка от оказания услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- выручка от реализации медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями;
- выручка от услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности и т.д.

В расчет не включается стоимость следующих операций:

- выдача собственных векселей;
- предъявление векселей к погашению (при условии отсутствия договора купли-продажи);
- первичное размещение акций, облигаций.

Общая реализация (без учета НДС) – вся выручка от реализации за текущий налоговый период (без учета НДС), от реализации товаров (работ, услуг).

В **Общей реализации (без учета НДС)** в целях расчета **Пропорции 1** не учитываются:

- стоимость безвозмездно переданных товаров работ услуг;
- стоимость переданных на собственные нужды товаров, работ, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль предприятия;
- стоимость выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Данные для расчета **Пропорции 1** формируются на основании данных бухгалтерского учета.

В **Общей реализации (без учета НДС)** в целях расчета **Пропорции 1** не учитываются:

- стоимость безвозмездно переданных товаров работ услуг;
- стоимость переданных на собственные нужды товаров, работ, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль предприятия;
- стоимость выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Данные для расчета **Пропорции 1** формируются на основании данных бухгалтерского учета.

Сумма НДС, отраженная на Дт сч.19 и определенная для вычета за минусом НДС с авансов, НДС по облагаемым операциям (облагаемый НДС), НДС по товарам, работам, услугам, для собственных нужд, умножается на процент отнесения суммы НДС на затраты (**Пропорция 1**).

Определенная таким образом сумма относится на затраты и принимается для целей налогообложения прибыли

НДС по облагаемым операциям (облагаемый НДС), НДС с авансов, НДС по товарам, работам, услугам, для собственных нужд, принимается к вычету в полном объеме.

Предприятие может не вести отдельный учет для целей исчисления НДС в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные Предприятием продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 НК РФ (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг как прямых так и общехозяйственных), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, определяется по данным бухгалтерского учета.

Затраты, учитываемые в бухгалтерском учете в качестве общехозяйственных расходов (бухгалтерский счет 26) участвуют в определении 5 % порога пропорционально выручке облагаемой и необлагаемой НДС.

2. Распределение сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) по операциям, облагаемым НДС по разным ставкам (ставка 0% и ставка 18%)

Раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), кроме основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов, используемым для осуществления операций, облагаемым по разным ставкам НДС (ставка 0% и ставка 18%) ведется **на счетах бухгалтерского учета.**

Аналитический признак по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» может принимать следующие значения:

- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 18%;
- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0%;
- НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%.
- НДС распределяемый, по облагаемым операциям.

Определению подлежат следующие суммы НДС:

- 1) суммы НДС по товарам работам и услугам, приобретенным для производства продукции, реализуемой по ставке 18%;
- 2) суммы НДС по товарам работам и услугам, приобретенным для производства продукции, реализуемой по ставке 0%;
- 3) суммы НДС по товарам работам и услугам, приобретенным как для производства продукции, реализуемой как по ставке 18%, так и по ставке 0% (в случае если невозможно определить их «дальнейшую судьбу», т.е. будет ли реализация произведенной продукции облагаться НДС по ставке 0 % и 18%);
- 4) суммы НДС по общехозяйственным и административным расходам, а именно: суммы **НДС_к_вычету**, отнесенные в текущем налоговом периоде к операциям, облагаемым НДС в соответствии с Разделом 1.2 настоящей Методики.

Распределение указанных сумм НДС производится в следующем порядке.

В случае, если при приобретении товаров, работ и услуг Предприятие располагает информацией о том, в производстве какой **продукции**, реализуемой с применением ставки НДС 18% или 0%, указанные товары, работы услуги будут использованы, то применяется следующий порядок учета НДС:

- в случае приобретения товаров, работ и услуг, которые будут использованы при производстве **продукции**, реализация которой будет облагаться НДС по ставке 18%, суммы НДС, предъявленные поставщиками, подрядчиками, учитываются в разрезе каждого счета-фактуры (ГТД) на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», аналитический признак «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 18%». Указанные суммы НДС принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики;
- в случае приобретения товаров, работ и услуг, которые будут использованы при производстве **продукции**, реализация которой будет облагаться НДС по ставке 0%, суммы НДС, предъявленные поставщиками, подрядчиками, учитываются в разрезе каждого счета-фактуры (ГТД) на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», аналитический признак «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0%». Указанные суммы НДС принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики;

- в случае приобретения товаров, работ и услуг, которые будут использованы при производстве **продукции**, которая в последствии будет реализована как на внутренний рынок (ставка НДС -18%) так и на экспорт (ставка НДС – 0%), причем в момент приобретения товаров, работ и услуг невозможно определить их «дальнейшую судьбу», т.е. будет ли будет ли реализация произведенной продукции облагаться НДС по ставке 0 % и 18%, в таком случае суммы НДС, предъявленные поставщиками, подрядчиками, учитываются в разрезе каждого счета-фактуры (ГТД) на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», аналитический признак «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%». Указанные суммы НДС принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики;
- в случае приобретения товаров, работ и услуг, которые будут использованы в **общехозяйственных и административных** целях, а так же при производстве **прочих товаров, работ услуг**, суммы НДС, предъявленные поставщиками, подрядчиками, учитываются в разрезе каждого счета-фактуры (ГТД) на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», аналитический признак «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%». Указанные суммы НДС принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики;

Расчет, по распределению вычетов по налогу на добавленную стоимость между операциями по реализации произведенной продукции на внешний и внутренний рынок, производится ежеквартально, в соответствии с настоящей Методикой.

2.1. Распределение сумм НДС по товарам работам и услугам, приобретенным для производства продукции реализуемой по ставке 18% и 0%.

При невозможности прямого отнесения сумм НДС по расходам на производство продукции (по ставке 0 % или по ставке 18 %), отраженных на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», аналитический признак «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%» их распределение производится следующим образом:

- 1) Определяется пропорция для распределения таких сумм НДС:

$$\text{Пропорция 2} = \frac{\text{Выручка от реализации продукции на экспорт}}{\text{Выручка от реализации продукции (без учета НДС)}}$$

где:

Выручка от реализации продукции на экспорт – выручка (по данным бухгалтерского учета) от реализации **продукции** в текущем налоговом периоде, облагаемая НДС по ставке 0 процентов, счет 90.01.1 «Выручка от продаж, необлагаемых ЕНВД», аналитический признак «Ставка НДС 0%», номенклатурная группа «Продукция»

Выручка от реализации продукции (без учета НДС) – выручка (по данным бухгалтерского учета) от реализации **продукции** в текущем налоговом периоде, облагаемая НДС по ставке 0% и ставке 18%, номенклатурная группа «Продукция», за вычетом соответствующих значений по балансовому счету 90.03 «Налог на добавленную стоимость».

- 2) Суммы НДС, предъявленные поставщиками и подрядчиками, относящиеся к расходам на производство продукции, реализуемой как на экспорт, так и на внутренний рынок, отфактурованные в текущем налоговом периоде, распределяются в разрезе каждого счета-фактуры на операции, облагаемые по ставке 0 процентов и операции, облагаемые по ставке 18 процентов:

$$\begin{aligned} \text{НДС } 0\% &= \text{НДС} \cdot \text{Пропорция 2} \\ \text{НДС } 18\% &= \text{НДС} \cdot (1 - \text{Пропорция 2}) \end{aligned}$$

где

- **НДС 0%** - НДС, отнесенный к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, осуществленным в текущем налоговом периоде;
- **НДС 18%** - НДС, отнесенный к операциям, облагаемым по ставке 18 процентов, осуществленным в текущем налоговом периоде;

- **НДС** - суммы входного НДС в разрезе каждого счета-фактуры, относящиеся к расходам на производство продукции, предъявленные поставщиками и подрядчиками, отфактурованные в текущем налоговом периоде.

Все суммы **НДС 0%**, распределенные в соответствии с вышеуказанным порядком, переносятся в разрезе каждого счета-фактуры на специальный субсчет 19. НП (НДС неподтвержденный) с указанием признака того налогового периода (месяца), в котором произошло распределение, и принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики.

2.2. Распределение НДС по общехозяйственным и административным управленческим расходам, относящимся ко всем видам реализации, включая прочую реализацию.

Суммы **НДС_к вычету**, отнесенные в текущем налоговом периоде к операциям, облагаемым НДС, в соответствии с **Разделом 1.2** настоящей Методики, подлежат распределению на операции, облагаемые НДС по ставкам 0 и 18 процентов в следующем порядке:

- 1) Определяется пропорция для распределения таких сумм НДС:

$$\text{Пропорция 3} = \frac{\text{Выручка от реализации продукции на экспорт}}{\text{Общая выручка (без учета НДС)}}$$

где:

Выручка от реализации продукции на экспорт – выручка (по данным бухгалтерского учета) от реализации продукции в текущем налоговом периоде, облагаемая НДС по ставке 0 процентов, счет 90.01.1 «Выручка от продаж, необлагаемых ЕНВД» номенклатурная группа «Продукция», аналитический признак «Ставка НДС 0%».

Общая выручка (без учета НДС) – вся выручка (по данным бухгалтерского учета) за текущий налоговый период (без учета НДС), включая выручку от реализации продукции, облагаемой НДС по ставке 0 %, выручку от реализации продукции, облагаемую НДС по ставке 18 процентов (без учета НДС), выручку от прочей реализации, облагаемой НДС по ставке 18 процентов (без учета НДС). Счет 90.01.1 «Выручка от продаж, необлагаемых ЕНВД» за вычетом счета 90.03 «Налог на добавленную стоимость».

- 2) Все суммы НДС_к вычету в разрезе счетов-фактур (ГТД), распределяются на операции, облагаемые НДС по ставкам 0 и 18 процентов:

$$\begin{aligned} \text{НДС}_0\% &= \text{НДС}_\text{к вычету} \cdot \text{Пропорция 3} \\ \text{НДС}_{18\%} &= \text{НДС}_\text{к вычету} \cdot (1 - \text{Пропорция 3}) \end{aligned}$$

где

НДС 0% – НДС, отнесенный к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, осуществленным в текущем налоговом периоде;

НДС 18% – НДС, отнесенный к операциям, облагаемым по ставке 18 процентов, осуществленным в текущем налоговом периоде;

НДС_к вычету – суммы НДС в разрезе счетов-фактур, отнесенные в текущем налоговом периоде к операциям, облагаемым НДС, в соответствии с **Разделом 1.2** настоящей Методики.

Все суммы **НДС 0%**, распределенные в соответствии с вышеуказанным порядком, переносятся в разрезе каждого счета-фактуры на специальный субсчет 19.НДС_0. «НДС, относящийся к операциям по ставке "0"» с указанием признака того налогового периода (месяца), в котором произошло распределение, и принимаются к вычету в соответствии с порядком, установленным **Разделом 2.3** настоящей Методики

2.3. Предъявление НДС к вычету

Отфактурованные в текущем налоговом периоде суммы НДС по прямым расходам по реализации продукции, облагаемой по ставке 18%, не подлежащие распределению сгруппированные на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» при помощи аналитического признака «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 18%», предъявляются к вычету в общеустановленном порядке, установленном ст. 171 и 172 НК РФ (проводка Дт68.2 «НДС» Кт19 «НДС по приобретенным ценностям»).

Суммы **НДС 18%** сгруппированные на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» при помощи аналитического признака «НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и 18%», распределенные в текущем налоговом периоде в соответствии с **Разделом 2.2** Методики на операции, облагаемые по ставке 18 процентов, подлежат вычету в общеустановленном порядке, установленном ст. 171 и 172 НК РФ (проводка Дт68.2 «НДС» Кт19 «НДС по приобретенным ценностям»).

Отфактурованные в текущем налоговом периоде суммы НДС по прямым расходам на производство продукции, реализуемой на экспорт, не подлежащие распределению, а также суммы **НДС 0%**, распределенные в текущем налоговом периоде в соответствии с **Разделом 2.2** Методики на операции, облагаемые по ставке 0 процентов, переносятся на специальный субсчет 19.НП (НДС неподтвержденный) с указанием признака текущего налогового периода (месяца). Указанные суммы НДС, отнесенные в налоговый период N к операциям по реализации продукции на экспорт, облагаемым НДС по ставке 0 процентов, предъявляются к вычету в том налоговом периоде, в котором подтверждается соответствующими документами правомерность применения ставки 0 процентов по реализации продукции услуг, осуществленным в налоговом периоде N. При этом осуществляется проводка:

Дт 68.2 «НДС» Кт 19. НП (НДС неподтвержденный)

Если в текущем налоговом периоде правомерность применения ставки НДС в размере 0 процентов документально подтверждена в отношении части операций по реализации продукции, услуг, осуществленным в налоговом периоде N, то суммы НДС, отнесенные в налоговый период N к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, подлежат вычету в текущем налоговом периоде пропорционально доле реализации продукции услуг (в стоимостном выражении), в отношении которых правомерность применения ставки 0% документально подтверждена, в общей сумме выручки от реализации продукции, услуг, осуществленных в налоговом периоде N. Указанная доля рассчитывается в следующем порядке:

$$\text{Пропорция 4} = \frac{\text{Подтвержденная выручка по реализации на экспорт за период N}}{\text{Выручка по реализации на экспорт за период N}}$$

где:

- **Подтвержденная выручка по реализации на экспорт за период N** – выручка (по данным бухгалтерского учета) от реализации продукции, осуществленной в налоговом периоде N, в отношении которых правомерность применения ставки 0% документально подтверждена в текущем налоговом периоде.
- **Выручка по реализации на экспорт за период N** – вся выручка (по данным бухгалтерского учета) от реализации на экспорт продукции, осуществленной в налоговом периоде N.

Сумма НДС, подлежащая вычету в текущем налоговом периоде, определяется в следующем порядке:

$$\text{НДС Сводн. 0\%(N)} = (\text{НДС 0\%(N)} \cdot \text{Пропорция 4(N)}) + (\text{НДС 0\%(N-1)} \cdot \text{Пропорция 4(N-1)}) + \dots + (\text{НДС 0\%(N-n)} \cdot \text{Пропорция 4(N-n)})$$

где:

N- текущий налоговый период (месяц);

N-1 – налоговый период, предшествующий текущему и отличающийся от текущего на 1 налоговый период;

n – количество налоговых периодов (месяцев);

N-n – налоговый период, предшествующий текущему и отличающийся от текущего на «n» налоговых периодов;

НДС Сводн. 0%(N) - сумма входного НДС, подлежащая вычету в текущем налоговом периоде, от реализации продукции на экспорт, правомерность применения ставки 0 процентов по которой документально подтверждена в текущем налоговом периоде.

НДС 0%(N) – общая сумма входного НДС, отнесенного в налоговый период N к реализации продукции на экспорт, осуществленной в налоговом периоде N;

Пропорция 4(N) – доля выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N, правомерность применения ставки 0 процентов по которой документально подтверждена в текущем налоговом периоде, в общей сумме выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N;

НДС 0%(N-1) – общая сумма входного НДС, отнесенного в налоговый период N-1 к реализации продукции на экспорт, осуществленной в налоговом периоде N-1;

Пропорция 4(N-1) – доля выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N-1, правомерность применения ставки 0 процентов по которой документально подтверждена в текущем налоговом периоде, в общей сумме выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N-1;

НДС 0%(N-n) – общая сумма входного НДС, отнесенного в налоговый период N-n к реализации продукции на экспорт, осуществленной в налоговом периоде N-n;

Пропорция 4(N-n) – доля выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N-n, правомерность применения ставки 0 процентов по которой документально подтверждена в текущем налоговом периоде, в общей сумме выручки от реализации продукции на экспорт в налоговом периоде N-n.

2.4. Особенности распределения некоторых сумм НДС

2.4.1. Распределение сумм НДС по приобретенным основным средствам, оборудованию к установке и нематериальным активам

Распределение сумм НДС по приобретенным основным средствам, оборудованию к установке и нематериальным активам, используемым как в деятельности, облагаемой по ставке 0 процентов, так и в деятельности, облагаемой по ставке 18 процентов, не осуществляется. НДС подлежит вычету в полном объеме в том налоговом периоде, в котором получены счета-фактуры от поставщиков, но не ранее периода, в котором указанные основные средства, оборудование к установке и нематериальные активы были приняты на учет.

2.4.2. Распределение сумм НДС при выполнении Предприятием СМР собственными силами (хозяйственный способ)

В случае выполнения Предприятием СМР собственными силами (хозяйственный способ) при условии, что осуществляется капитальное строительство объектов, предназначенных для использования в производстве продукции, реализуемой как по ставке 0% так и по ставке 18%, вычет по НДС осуществляется в следующем порядке:

- по НДС, по материалам, работам, услугам, используемым при выполнении таких работ, не подлежит распределению согласно Разделу 2.2 настоящей Методики, а подлежит вычету из бюджета в полном объеме;
- по НДС, исчисленному при выполнении СМР хозяйственным способом для собственного потребления, не подлежит распределению согласно Разделу 2.2 настоящей Методики, а подлежит вычету из бюджета в полном объеме.

НДС по материалам по материалам, работам, услугам, используемым для выполнения СМР собственными силами (хозяйственный способ), подлежит отражению на отдельном субсчете счета 19 **«НДС по приобретенным ценностям».**

НДС, исчисленному при выполнении СМР хозяйственным способом для собственного потребления, подлежит отражению на отдельном субсчете счета 19 **«НДС по приобретенным ценностям».**

2.4.2.1 Распределение сумм НДС при строительстве объектов основных средств подрядным способом

В случае выполнения Предприятием капитального строительства подрядным способом при условии, что осуществляется капитальное строительство объектов, предназначенных для использования в производстве продукции, реализуемой как по ставке 0% так и по ставке 18%, НДС по подрядным работам не подлежит распределению согласно Разделу 2.2 настоящей Методики, а подлежит вычету из бюджета в полном объеме.

НДС, по подрядным работам при осуществлении капитального строительства подрядным способом, подлежит отражению на отдельном субсчете счета 19 **«НДС по приобретенным ценностям».**

2.4.3 Распределение сумм НДС, подлежащих удержанию в качестве налогового агента

Распределение сумм НДС, подлежащих удержанию в качестве налогового агента и относящихся как к деятельности, облагаемой по ставке 0 процентов, так и к деятельности, облагаемой по ставке 18 процентов, осуществляется в том налоговом периоде, в котором возникли обязательства по удержанию таких сумм НДС.

Если указанные суммы НДС относятся к осуществлению всех видов деятельности, распределение таких сумм НДС осуществляется в пропорции, рассчитанной в соответствии с **Разделом 2.2** настоящей Методики в том налоговом периоде, в котором возникли обязательства по удержанию НДС налоговым агентом.

2.4.4. Распределение сумм НДС, приходящихся на основании авансовых отчетов

Распределение сумм НДС, приходящихся на основании авансовых отчетов и относящихся как к деятельности, облагаемой по ставке 0 процентов, так и к деятельности, облагаемой по ставке 18 процентов, осуществляется в том налоговом периоде, в котором в бухгалтерском учете проводится соответствующий авансовый отчет.

Если расходы, приходящиеся на основании авансовых отчетов, относятся к осуществлению облагаемых по разным ставкам (0% и 18%) видов деятельности, распределение таких сумм НДС осуществляется в пропорции, рассчитанной в соответствии с **Разделом 2.2** настоящей Методики в том налоговом периоде, в котором в бухгалтерском учете проводится соответствующий авансовый отчет.