



**ЭЛКОД**  
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

**2022**

[www.elcode.ru](http://www.elcode.ru)

## Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Определение состава прямых и косвенных расходов в целях налогообложения прибыли. Нюансы оформления и применения первичных учетных документов для подтверждения расходов в целях налога на прибыль и вычета по НДС

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**  
**Рассапкина Лариса Юрьевна**

Материалы подготовлены  
с использованием системы КонсультантПлюс



**КонсультантПлюс**  
надежная правовая поддержка

*Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассапкина Л. Ю.*

**1. Принципы разделения налоговых расходов на прямые и косвенные:  
обоснованность расходов, период учета,  
особенности документального подтверждения.**

## БЫСТРЫЙ ПОИСК

### Пример 1. Найти статью 252 Налогового кодекса РФ

Быстрый поиск

252 НК

Найти

Наиболее соответствуют запросу: Все результаты поиска

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) | Статья 252. Расходы. Группировка расходов
2. Важнейшая практика по ст. 252 НК РФ

Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть по центру.

252 НК

Найти

1 из 10 фрагментов

Справка

Оглавление

Редакции

"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022)

Подготовлены редакции документа с изменениями, не вступившими в силу

Уведомлять об изменениях

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

Статья 252. Расходы. Группировка расходов

Путеводитель по налогам. Вопросы применения ст. 252 НК РФ

1. В целях настоящей главы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в

Доп. информация к документу

Обзор изменений документа

Сравнить с предыдущей редакцией

Основные изменения налогового законодательства в 2022 году

Важно: Основные выводы из практики по ст. 252 НК РФ

ВС: Нужно доказать обоснованность выплат при увольнении по соглашению сторон в размере, не сопоставимом с обычным

Минфин, ФНС: Подтвердить расходы на услуги автоперевозки груза нужно транспортной накладной

Суды: Минфин: для подтверждения расходов на транспортную перевозку товаров в том числе за пределами России

О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка» справа.

Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

### Пример 2. Можно поставить закладку на данный фрагмент

#### 1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

#### 2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

### Пример 3.

#### Сравнение редакций

На Правой панели зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»

The screenshot shows the 'КонсультантПлюс' web application interface. The main content area displays the 'Редакции' (Versions) section for Article 252 of the Tax Code of the Russian Federation. The list includes various versions with checkboxes and dates. A right-hand panel contains additional information and comments related to the document.

№ редакции	Статус	Начало действия
№ 294 от 29.11.2021	с измененными, не вступившими в силу	01.01.2023
№ 293 от 29.11.2021	с измененными, не вступившими в силу	01.03.2022
№ 292 от 29.11.2021	действующая	01.01.2022
№ 291 от 29.11.2021	недействующая	29.11.2021
№ 290 от 02.07.2021	недействующая	01.10.2021
№ 289 от 02.07.2021	недействующая	01.09.2021
№ 288 от 02.07.2021	недействующая	02.08.2021
№ 287 от 02.07.2021	недействующая	01.08.2021
№ 286 от 02.07.2021	недействующая	02.07.2021
№ 285 от 11.06.2021	недействующая	01.07.2021
№ 284 от 11.06.2021	недействующая	11.06.2021
№ 283 от 20.04.2021	недействующая	01.05.2021
№ 282 от 20.04.2021	недействующая	20.04.2021
№ 281 от 17.02.2021	действующая	17.02.2021
№ 280 от 29.12.2020	недействующая	22.01.2021
№ 279 от 29.12.2020	недействующая	10.01.2021

Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и слева от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.

Сравнение редакций документа "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ

Показать следующее изменение 1 из 4

Редакция №292 от 29.11.2021, действующая  
Начало действия редакции — 01.01.2022

Редакция №298 от 29.11.2021, с изменениями, не вступившими в силу  
Начало действия редакции — 01.03.2022

исключение действий, указанных в подпунктах 93 - 95, 110, 134, 136 настоящего пункта:  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 29.06.2015 N 157-ФЗ, от 01.07.2017 N 145-ФЗ, от 03.08.2018 N 302-ФЗ, от 02.07.2021 N 305-ФЗ)

предоставление лицензии - 7 500 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

КонсультантПлюс: примечание.  
С 01.03.2022 в абз. 3 пп. 92 п. 1 ст. 333.33 вносятся изменения (ФЗ от 29.11.2021 N 383-ФЗ). См. будущую редакцию.

переоформление лицензии в связи с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах, - 3 500 рублей;  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ)

КонсультантПлюс: примечание.  
С 01.03.2022 в абз. 4 пп. 92 п. 1 ст. 333.33 вносятся изменения (ФЗ от 29.11.2021 N 383-ФЗ). См. будущую редакцию.

переоформление лицензии в других случаях - 750 рублей;  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ)

предоставление временной лицензии на осуществление образовательной деятельности - 750 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

предоставление (выдача) дубликата лицензии - 750 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

продление срока действия лицензии - 750 рублей.  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ)

91) за выдачу прокатного удостоверения на кино- и видеофильмы - 3 500 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

92) за следующие действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием, за исключением действий, указанных в подпунктах 93 - 95, 110, 134, 136 настоящего пункта:  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 29.06.2015 N 157-ФЗ, от 01.07.2017 N 145-ФЗ, от 03.08.2018 N 302-ФЗ, от 02.07.2021 N 305-ФЗ)

предоставление лицензии - 7 500 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

внесение изменений в реестр лицензий на основании заявления о внесении изменений в реестр лицензий или переоформление лицензии, связанные с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах, - 3 500 рублей;  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ, от 29.11.2021 N 383-ФЗ)

внесение изменений в реестр лицензий на основании заявления о внесении изменений в реестр лицензий или переоформление лицензии в других случаях, за исключением случая изменения сведений об автобусах, используемых и (или) приобретенных для осуществления лицензируемого вида деятельности по перевозкам пассажиров и иных лиц автобусами, - 750 рублей;  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ, от 29.11.2021 N 383-ФЗ)

предоставление временной лицензии на осуществление образовательной деятельности - 750 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

предоставление (выдача) дубликата лицензии - 750 рублей;  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2014 N 221-ФЗ)

продление срока действия лицензии - 750 рублей.  
(в ред. Федеральных законов от 21.07.2014 N 221-ФЗ, от 28.11.2019 N 379-ФЗ)

В случае внесения изменений в реестр лицензий на основании заявления о внесении изменений

\*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

#### Пример 4. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

- 2. Спорные вопросы отнесения расходов к прямым или косвенным. Учитываем разъяснения официальных органов и сложившуюся судебную практику.**
- 3. Оформление первичных учетных документов с соблюдением требований бухгалтерского и налогового законодательства. Опасные и безопасные ошибки в первичных документах.**
- 4. Нюансы налогового учета командировочных затрат.**

## КАРТОЧКА ПОИСКА

### Пример 5.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от 2019 года по вопросу - кассовый чек подтверждает факт оплаты и не является документом, обосновывающим экономическую целесообразность факта хозяйственной деятельности, за исключением случая, если он содержит дополнительные реквизиты, позволяющие идентифицировать факт хозяйственной деятельности организации.

Область поиска: Законодательство

Текст документа: кассовый чек факт хозяйственной деятельность

Название документа: [ ]

Номер: [ ]

Дата: с 01.01.2019 по 31.12.2019

Принявший орган: ФНС России или Минфин России

Вид документа: [ ]

Тематика: [ ]

Поиск по статусу: [ ]

Когда получен: [ ]

Папки документов: [ ]

Показать список документов Очистить карточку

Пример 6. Найти Типовые ситуации по вопросу налогового учета командировочных затрат.

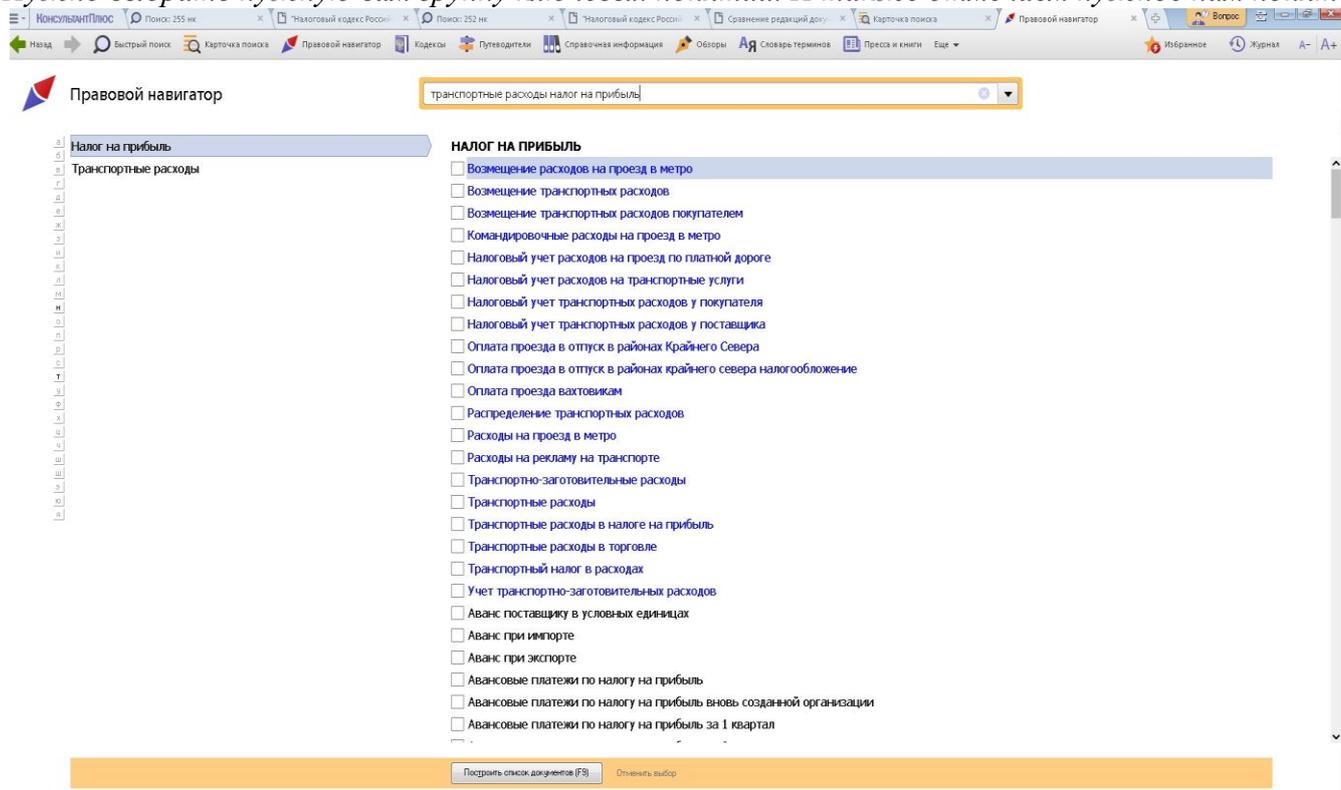
Пример 7. Можно сохранить данный документ (ы) в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

- 5. Правильное оформление и учет представительских расходов.**
- 6. Уменьшение налогооблагаемой прибыли на транспортные расходы и их документальное подтверждение.**
- 7. Учет для целей налогообложения «арендных» затрат.**

**Пример 8. Составить подборку по вопросу транспортных расходов в налоге на прибыль.**

*Нужно выбрать нужную вам группу ключевых понятий. И также отмечаем нужное нам понятие*



*Будет построен структурированный дерево-список*

**Пример**

*Можно сохранить на компьютер*

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

**Пример**

*Можно отправить по электронной почте*

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

**Пример для самостоятельного выполнения**

**Пример 9.**

**Составить подборку документов по отражению арендной платы в налоговом учете.**

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- **Новости.** Мониторинг документов - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- **Аналитические обзоры правовой информации** - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.
- **Тематические подборки**

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ- информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

**БЫСТРЫЙ ПОИСК** – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

**КАРТОЧКА ПОИСКА** - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

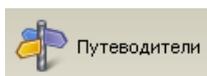
**ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР** - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

**В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:**

✓ в случае, когда **Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.**

## **ПУТЕВОДИТЕЛИ КОНСУЛЬТАНТПЛЮС**



С помощью кнопки  на Панели быстрого доступа можно перейти к списку всех Путеводителей КонсультантПлюс.

1. **Путеводитель по судебной практике (ГК РФ)** – дает возможность сориентироваться в большом объеме судебных решений по наиболее актуальным и сложным вопросам применения части второй Гражданского кодекса РФ. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

2. **Путеводитель по корпоративным спорам** – позволяет проанализировать судебную практику применения норм корпоративного права. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

3. **Путеводитель по договорной работе** – позволяет проанализировать отдельные условия договоров с точки зрения их влияния на исполнение договоров каждой стороной и риски, возникающие у сторон договора. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

4. **Путеводитель по кадровым вопросам** – содержит практические рекомендации по вопросам трудового законодательства и образцы заполнения форм документов. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".

5. **Путеводитель по налогам** – помогает быстро и эффективно найти ответы на вопросы по основным налогам и взносам или разобраться в спорной ситуации. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
6. **Путеводитель по сделкам** – содержит подробную информацию о налогообложении и бухгалтерском учете при совершении различных сделок. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
7. **Путеводитель по бюджетному учету и налогам** - содержит информацию по бюджетному учету и налогообложению бюджетных организаций, по размещению госзаказа. Является информационным банком в разделе "Консультации для бюджетных организаций"
8. **Путеводитель по корпоративным процедурам** – содержит пошаговые рекомендации о порядке проведения корпоративных процедур и подготовки документов для них. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
9. **Путеводитель по госуслугам для юридических лиц** – содержит пошаговые рекомендации о порядке получения различных лицензий, разрешений и аккредитаций, а также подачи уведомительных документов в госорганы. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства"
10. **Путеводитель по трудовым спорам** – содержит аналитическую информацию по спорным вопросам, возникающим в сфере трудовых отношений. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
11. **Путеводитель по контрактной системе в сфере госзакупок** - содержит информацию и пошаговые инструкции по всем этапам процедуры проведения закупок по правилам нового Федерального закона № 44, действующего с января 2014 г. (образцы документов, практические примеры и другая полезная информация по вопросам госзакупок). Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
12. **Путеводитель по спорам в сфере госзаказа** - содержит информацию о подходах госорганов и судов к решению спорных вопросов в сфере госзаказа. По каждому спорному вопросу дается комментарий проблемы и приводятся результаты анализа практики применения - позиции ФАС, Минэкономразвития, арбитражных судов. Документы ФАС и судебные акты представлены в виде компактных аннотаций с обстоятельствами дела и выводами, что позволяет быстро понять суть вопроса. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

**и другие**

**1. Принципы разделения налоговых расходов на прямые и косвенные:  
обоснованность расходов, период учета, особенности документального подтверждения**

**Пункт 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации** (далее - ГК РФ) рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли, которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы (**статья 50 ГК РФ**).

В силу принципа свободы экономической деятельности, закрепленного **статьей 8 частью 1 Конституции Российской Федерации**, налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Аналогичная позиция изложена в **Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 N 320-О-П**.

**Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации** регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Согласно *Письмам Минфина России от 30.01.2015 N 03-03-06/1/3586, от 21.07.2014 N 03-03-06/1/35513, от 30.12.2014 N 03-03-06/1/68552* налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, поэтому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

**Пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ** установлено, что учитываемые расходы должны быть обоснованы, экономически оправданы и подтверждены первичными документами.

Согласно правовой позиции **Конституционного Суда РФ, изложенной в Определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и от 04.06.2007 N 366-О-П**, основным условием для признания затрат обоснованными и экономически оправданными является то, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

**В пункте 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"** закреплено, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате.

Согласно *Письму Минфина России от 29.03.2013 N 03-03-06/1/10045* отсутствие в текущем периоде выполненных работ само по себе не является основанием для не отражения расходов в налоговой базе по налогу на прибыль организаций.

*Письмом от 22.09.2014 N 03-03-06/1/47331 Минфин России* напоминает, что расходы организации на приобретение услуг необходимо учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций в том отчетном (налоговом) периоде, в котором такие расходы были осуществлены, то есть в котором были составлены и подписаны документы, подтверждающие оказание таких услуг.

**В пункте 7.10 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@**, предусмотрено отражение по строке 400 корректировки налоговой базы при реализации налогоплательщиком предоставленного абзацем вторым пункта 1 статьи 54 НК РФ права перерасчета налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

**В Определении от 21.01.2019 N 308-КГ18-14911 (пункт 5 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в первом квартале 2019 года по вопросам налогообложения, доведенных Письмом ФНС России от 16.04.2019 N СА-4-7/7164) Верховный Суд РФ** указал, что смысл положения абзаца 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ состоит в том, что ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым.

**В Письме Минфина России от 16.02.2018 N 03-02-07/1/9766** указано, что организация вправе включить в налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода сумму выявленной ошибки

(искажения), которая привела к излишней уплате налога на прибыль организаций в предыдущем отчетном (налоговом) периоде, **только в том случае, если** в текущем отчетном (налоговом) периоде **получена прибыль**. Если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, производится перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка.

**В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307 по делу N А72-18565/2019** сделан вывод, что вне зависимости от финансового результата деятельности налогоплательщика (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения **абзаца 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ** значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и (или) последующих периодах - до периода, в котором налогоплательщиком заявлен перерасчет.

Согласно **Письму Минфина России от 30.08.2019 N 03-11-06/2/66836** в случае представления в последующих налоговых (отчетных) периодах уточненных расчетов (налоговых деклараций) по налогу на имущество организаций в связи с выявлением излишне уплаченной суммы указанного налога соответствующую корректировку следует рассматривать для целей налогообложения прибыли организаций как новое обстоятельство, приводящее к возникновению внереализационного дохода текущего отчетного (налогового) периода.

**В Письме Минфина России от 15.11.2010 N 03-02-07/1-528** сообщается, что при обнаружении нескольких ошибок (искажений), повлекших как занижение, так и завышение налоговой базы и суммы налога, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налоговая база и сумма налога уточняются в разрезе каждой обнаруженной ошибки (искажения) и исходя из этого производится перерасчет налоговой базы и суммы налога. При этом ошибки (искажения), повлекшие занижение налоговой базы и суммы налога, отражаются в периоде, в котором они были совершены, если этот период известен.

**Из Письма Минфина России от 22.10.2013 N 03-03-06/1/44091** следует, что подтверждением данных налогового учета являются в том числе документы, соответствующие требованиям **статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"**.

**Письма Минфина России от 06.05.2013 N 03-03-06/1/15770, 28.02.2013 N 03-03-06/1/5971** разъясняют, что с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами на основании других федеральных законов и в соответствии с ними (например, кассовые документы).

**Письмом от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29181 Минфин России** разъясняет, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

**Минфин России в Письмах от 20.12.2017 N 03-03-06/1/85248, от 02.09.2014 N 03-03-06/1/43920** указывает, что электронный документ, содержащий квалифицированную подпись, принимается к исполнению (к сведению) наравне с документом на бумажном носителе. Исключение составляют ситуации, когда федеральными законами или иными нормативными правовыми актами установлено прямое требование о составлении документов только на бумаге.

*Письмами Минфина России от 28.08.2014 N 03-03-10/43034, от 04.02.2015 N 03-03-10/4547, направленным Письмом ФНС России от 12.02.2015 N ГД-4-3/2104@* для сведения и использования в работе налоговых органов, определено, что ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

*В Письмах Минфин России от 23.10.2017 N 03-03-10/69280, ФНС России от 12.01.2018 N СД-4-3/264* обращается внимание на то, что *Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"* установлены требования к оформлению исправлений в первичном документе, которыми не предусмотрена замена ранее принятого к бухгалтерскому учету первичного учетного документа новым документом в случае обнаружения ошибок в первичном документе.

*Письмами от 23.03.2018 N СД-4-3/5412@, от 05.03.2018 N СД-4-3/4226@ ФНС России* допускает подтверждение расходов по налогу на прибыль первичными учетными документами, составленными в электронном виде, с исправлениями, если они внесены в порядке, предусмотренном для счетов-фактур. В письме сообщается, что при разработке организацией способов внесения исправлений допустимо ориентироваться на *Правила заполнения счета-фактуры, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137*, согласно которым в счет-фактуру исправления вносятся путем составления нового экземпляра, в котором указываются номер и дата счета-фактуры, составленного до внесения в него исправлений, а также порядковый номер и дата исправления.

Первичные документы можно оформлять в электронном виде, если выполнено три условия:

1. Закон не требует составлять документ только на бумаге.
2. Заверили документ любой электронной подписью (*Письмо Минфина России от 27.04.2020 N 03-03-06/1/34096*). Электронные счета-фактуры подтверждают вычет НДС, только если их завизировать квалифицированной подписью (*Письмо ФНС России от 17.01.2014 N ПА-4-6/489*).
3. Организация договорилась с контрагентом об обмене электронными документами, заверенными электронными подписями обеих сторон (*статья 6 Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ, Письмо Минфина России от 04.12.2019 N 03-03-06/1/94297*).

*В Письме от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@ ФНС России* дает рекомендации по вопросу оформления документов, используемых организациями в случаях изменения стоимости переданных товаров (работ, услуг, имущественных прав) после их отгрузки и выставления первичного учетного документа и счета-фактуры на эту отгрузку, в том числе с применением формы универсального передаточного документа.

*В Письме от 14.04.2017 N 03-03-06/1/22236 Минфин России* напомнил об учете в целях налога на прибыль расходов на приобретение работ и услуг производственного характера, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями.

Согласно *подпункту 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ* к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

## Документы, которые подтверждают расходы

Вид расхода	Перечень документов
Сотовая связь для работников	Договор с оператором сотовой связи; утвержденный руководителем перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; приказ руководителя об установлении лимита расходов на связь; детализированные счета оператора связи
Содержание и эксплуатация служебных автомобилей	Путевые листы; авансовые отчеты подотчетных лиц; талоны на ГСМ, кассовые чеки; акты выполненных ремонтных работ и т.п.
Аренда недвижимости	Договор аренды; акт приемки-передачи арендованного имущества; документы, подтверждающие оплату арендных платежей
Аренда (лизинг) имущества	Договор аренды (лизинга); акт приема-передачи имущества; платежные (расчетные) документы
Командировочные расходы	Авансовый отчет; документы о найме жилого помещения; транспортные документы и другие оправдательные документы
Транспортные услуги	Акт приемки-передачи услуг; товарно-транспортные накладные; путевые листы
Расходы на аренду транспортного средства с экипажем	Договор аренды; акты приемки оказанных услуг; приказ руководителя организации о закреплении арендованных автомобилей за сотрудниками; заявки на использование арендованных автомобилей; копии путевых листов для определения маршрута движения и времени использования арендованных автомобилей

## Последствия отсутствия первичных документов

Последствия	Основания
1. Снимут расходы и вычеты. Доначислят налог на прибыль и НДС, предъявят пени и штраф - 20 процентов от неуплаченного налога или оштрафуют за грубое нарушения правил учета	<i>п. 1 ст. 122 НК РФ, п. 1, 2 ст. 120 НК РФ, п. 3 ст. 120 НК РФ</i> , Определение Конституционного суда РФ от 18.01.2001 N 6-О, <i>ст. 252 НК РФ, ст. 172 НК РФ, п. 7 ст. 166 НК РФ</i> , Постановление Президиума ВАС РФ от 09.11.2010 N 6961/10
2. Оштрафуют за непредставление документов по требованию - 200 руб. за каждый документ	<i>п. 1 ст. 126 НК, ст. 93.1 НК</i> , Письмо Минфина России от 17.10.2013 N 03-02-08/43377, Постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 N 15333/07, Определение ВС РФ от 04.02.2016 N 302-КГ15-19180
3. Включат в перечень претендентов на выездную проверку	п. 9 Общедоступных критериев, утв. в приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@
4. Фонды, налоговые органы оштрафуют директора на 500 руб. и бухгалтера 10 000 руб., при повторном нарушении - на 30 000 руб. Росархив оштрафует директора на 5 000 руб. Компанию максимум на 10 000 руб.	<i>ст. 15.11 КоАП, ч. 1 ст. 15.6, ч. 3, 4 ст. 15.33 КоАП, ст. 13.20 КоАП</i>

### **2. Спорные вопросы отнесения расходов к прямым или косвенным.**

#### **Учитываем разъяснения официальных органов и сложившуюся судебную практику:**

- расходы на заработную плату персонала и обязательное страхование;
- амортизация основных средств, используемых в производстве;
- оплата работ и услуг сторонней организации.

Расходы распределяются на прямые и косвенные только для целей налогообложения прибыли. При упрощенной системе налогообложения такого деления нет.

**Прямые расходы** - это затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), которые можно учесть в расходах только в периоде реализации продукции (работ, услуг) (*пункт 2 статьи 318 НК РФ*).

Только прямые расходы, связанные с оказанием услуг, можно списывать полностью в том периоде, когда они понесены, не дожидаясь момента реализации. Такой вариант учета организация должна закрепить в учетной политике (*пункт 2 статьи 318 НК РФ*).

*Письмо Минфина России от 13.03.2017 N 03-03-06/1/13785* сообщает, что перечень прямых расходов организация должна определить самостоятельно, закрепив его в учетной политике.

*В Постановлении от 16.07.2018 N Ф07-5397/2018 по делу N А26-9344/2017 Арбитражный суд Северо-Западного округа* при рассмотрении спора по вопросу включения Обществом в состав косвенных расходов для целей определения расчетной стоимости полезного ископаемого стоимость буровзрывных работ, суд со ссылкой на положения *статьи 318 НК РФ* поддержал позицию налогового органа, указав, что **отнесение расходов к прямым или косвенным не относится полностью к усмотрению налогоплательщика**, Общество должно обосновать исключение тех или иных расходов из состава прямых. Проанализировав специфику производственного процесса общества, суд пришел к выводу, что в данном конкретном случае указанные расходы относятся к прямым, поскольку проведение буровзрывных работ является основой технологического процесса добычи камня, расходы по их осуществлению образуют основу стоимости продукции.

В состав прямых расходов при производстве продукции (работ, услуг) включаются как минимум следующие виды затрат (*пункт 1 статьи 318 НК РФ*):

- сырье и материалы, составляющие основу продукции;
- зарплата работников, непосредственно занятых в производстве, а также начисленные на нее обязательные страховые взносы;
- амортизация, начисленная по основным средствам, непосредственно используемым при производстве продукции (работ, услуг).

*В Письмах Минфина России от 07.12.2012 N 03-03-06/1/637, от 14.05.2012 N 03-03-06/1/247, ФНС России от 24.02.2011 N КЕ-4-3/2952@* рекомендуется при формировании состава прямых расходов в налоговом учете учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

*В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 N Ф07-16428/2018 по делу N А05-16138/2017* сделан вывод, что расходы на оплату труда и суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Фонд обязательного медицинского страхования РФ, начисленные на суммы расходов на оплату труда персонала, задействованного в эксплуатации специализированной автотехники, непосредственно используемой в технологическом процессе производства продукции, относятся к прямым расходам.

*Арбитражный суд Северо-Западного округа в Постановлении от 06.02.2020 N А13-2437/2018* согласился с доводами налогового органа, что к косвенным расходам можно отнести только стоимость энергии на освещение и отопление цехов, работу офиса, другие общепроизводственные и общехозяйственные нужды. Счетчики разделяют энергозатраты. В частности, отдельно показывают: сколько списано на освещение цеха, а сколько на работу станков. Более того, свои счетчики стоят в каждом цехе и по каждой группе оборудования. Тут легко узнать стоимость энергии для выпуска конкретной продукции. В бухгалтерском учете затраты на такую энергию

отражены по счету 20 как расходы на основное производство. Аналогичный подход следовало применять и в налоговом учете. Инспекция увеличила прямые расходы, уменьшив косвенные.

*Арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 10.10.2016 N А40-236638/2015* сообщил, когда расходы можно включать в косвенные. Например, основанные на технологических инструкциях по цеху. Они предъявлены в суд и показывают, что энергию используют для всего оборудования (включая вспомогательное). Цех, где оно стоит, выпускает разную продукцию. Здесь нельзя узнать затраты энергии по каждому изделию. Ведь мешает сложность техпроцессов, не налажен учет энергии по каждому станку. Значит, фирма вправе увеличить косвенные расходы.

*Арбитражный суд Уральского округа в Постановлении от 24.01.2018 N Ф09-8247/17* сослался на широкий ассортимент и многоэтапность производства. Суд определил, что затраты налогоплательщика на аренду помещений не зависят непосредственно от результатов производства и объема произведенной продукции, тем самым делают невозможным распределение по конкретным видам производимой продукции в качестве прямых затрат в виду отсутствия прямой связи с выпускаемым изделием. В свою очередь налоговым органом не выявлена доля спорных расходов в себестоимости каждой конкретной реализованной единицы продукции.

*Арбитражный суд Поволжского округа в Постановлении от 17.03.2017 N Ф06-18293/2017* подтвердил законность отнесения издержек к косвенным расходам. Инспекция не доказала, что расход электроэнергии прямо зависит от объемов выпуска продукции. Вывод налогового органа о неправомерном отнесении арендной платы в отношении технологического оборудования к косвенным расходам основан на субъективных предположениях, не учитывает обстоятельства производственной деятельности общества и противоречат требованиям *статей 254, 318 НК РФ*, учетной политики общества.

*Из Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.06.2018 N А13-2218/2015* следует вывод, что недоказанность важна и в спорах, связанных с учетом топлива. Например, когда инспекция не доказала его использование только в основной деятельности. Выходит, чиновники не опровергли возможность списания для общепроизводственных и вспомогательных нужд и не вправе уменьшать косвенные расходы.

*В Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.08.2018 N Ф02-3834/2018 по делу N А19-17641/2017* была рассмотрена ситуация, когда Общество осуществляло сейсморазведочные работы по договорам подряда и учитывало их как услуги, в результате которых была получена информация о недрах (нематериальный актив), расходы на такие услуги были учтены в полном объеме согласно *пункту 2 статьи 318 НК РФ*. Результат сейсморазведочных работ был выражен в отчетах, сейсмограммах, схемах. Налоговый орган доначислил налог на прибыль, квалифицировав понесенные расходы как прямые и указав на необходимость распределения стоимости работ на незавершенное производство. Соглашаясь с доводами налогового органа, суд указал, что из характера выполненных сейсморазведочных работ следует, что имели место не услуги, а именно работы, результатом которых стала соответствующая документация, в связи с чем налогоплательщик неправомерно применил к прямым расходам положения *абзаца 3 пункта 2 статьи 318 НК РФ*.

**Косвенные расходы** - это затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), которые можно учесть в расходах в том периоде, когда они понесены. Все затраты, которые не отнесены в учетной политике к прямым расходам и не являются внереализационными расходами, признаются косвенными (*Письмо Минфина России от 13.03.2017 N 03-03-06/1/13785*).

**Определение Верховного суда РФ от 26.08.2020 N 304-ЭС20-10657**

У фирмы запросили штатное расписание и должностные инструкции. Их она сдала. А вот технологические регламенты и технологические схемы производства продукции представить отказалась, сославшись на коммерческую тайну. Но именно их анализ, по мнению ИФНС, помог бы установить фактическое участие специалистов спорных профессий в производстве продукции. При анализе представленных должностных инструкций работников цехов основного производства, относительно расходов на оплату труда которых идет настоящий спор, установлено, что данные специалисты непосредственно участвуют в технологическом процессе по выпуску продукции. В подтверждение своей позиции инспекция ссылалась на протоколы допроса лиц, занимающих указанные должности, в том числе слесарей.

**В Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.01.2016 N Ф03-5998/2015 по делу N А51-11452/2015** указано, что налоговым органом необоснованно отнесены на прямые расходы затраты на приобретение налогоплательщиком всего количества электроэнергии и ГСМ в 2010-2012 годах, поскольку эти ресурсы не в полном объеме используются в технологических целях; автомобили, работающие на ГСМ и электроэнергии, использовались не только в процессе доставки камня до бункера, но и в вывозе отходов производства в отвал, вывозе общехозяйственных отходов, доставке материалов от поставщиков, а также частичной реализации добытого камня с карьера без доставки его до бункера дробильно-сортировочного комплекса.

**В Постановлении от 08.02.2016 N Ф06-5301/2015 по делу N А55-7354/2015 Арбитражный суд Поволжского округа** указал, что налогоплательщик правомерно, основываясь на **статьях 252, 318, 319 НК РФ**, включил в состав косвенных расходов затраты на энергоресурсы, связанные в том числе с производством готовой продукции. Исходя из **пункта 1 статьи 318 НК РФ**, налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения прибыли установил закрытый перечень прямых расходов, согласно которому прямые расходы включают в себя материальные затраты, определяемые **подпунктами 1, 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ**, и иные расходы, аналогичные перечню, установленному **пунктом 1 статьи 318 НК РФ**; из анализа указанных норм следует, что **затраты на энергоресурсы** выделены в отдельную группу и **не являются прямыми даже в том случае, если они связаны с производством готовой продукции.**

**В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.06.2018 N Ф07-5700/2018 по делу N А13-2218/2015** указано, что затраты на приобретение ГСМ для валочных, валочно-пакетирующих, сучкорезных машин и бензопил, участвующих в производстве лесопроductии, не являются прямыми расходами и не должны учитываться по мере реализации готовой продукции. Топливо не является материалом, образующим основу готовой продукции в виде лесоматериалов, а является необходимым компонентом для ее производства, в связи с чем относится к косвенным расходам на основании **п. 1 ст. 318 НК РФ.**

**Статьей 318 НК РФ** установлено, что налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

**В Письме от 29.10.2014 N 03-03-06/1/54890 Минфин России** разъясняет, если налогоплательщик осуществляет деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности, то он вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

**В Постановлении Президиума ВАС РФ от 02.11.2010 N 8617/10** сделан вывод, что суды при рассмотрении дела признали обоснованной позицию инспекции. По их мнению, затраты на бутылки, клей, этикетки, крышки для укупорки являются материальными затратами, указанными в **подпункте 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ**, в связи с чем обоснованно отнесены инспекцией к прямым расходам.

### **3. Оформление первичных учетных документов с соблюдением требований бухгалтерского и налогового законодательства.**

#### **Опасные и безопасные ошибки в первичных документах.**

**В части 2 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"** перечислены обязательные реквизиты первичного документа:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта (организации), составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должностей лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, либо наименование должностей лиц, ответственных за оформление свершившегося события;
- подписи указанных лиц с расшифровкой и иную информацию, необходимую для идентификации этих лиц.

Компания может сама разработать формы первичных документов, главное, чтобы в этих документах были все необходимые реквизиты. Но не все первичные документы организация может разработать.

**Письма Минфина от 06.05.2013 N 03-03-06/1/15770, от 10.09.2018 N 03-03-07/64487, Указание Банка России от 11.03.2014 N 3210-У** сообщают, что обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии с другими федеральными законами и на их основании (например, кассовые документы).

В первичных документах должны быть все обязательные реквизиты. При необходимости организация может вносить дополнительные реквизиты в эти документы. Такие вносимые дополнения в формы первичной документации также утверждаются учетной политикой.

**В Письме Минфина России от 10.08.2018 N 03-01-15/56554** разъясняется, если покупку осуществляет подотчетное лицо без предъявления доверенности от организации, то продавец выбивает чек в порядке, предусмотренном для расчетов с покупателем - физическим лицом, без дополнительных реквизитов в кассовом чеке.

По мнению **Минфина России**, изложенному **в Письме от 14.10.2019 N 03-03-06/1/78500**, в случае приобретения ТМЦ или осуществления других затрат через подотчетное лицо подтвердить расходы в целях налога на прибыль можно при помощи утвержденного авансового отчета, накладных (других документов), а также документов, подтверждающих факт оплаты.

**Из Письма Минфина России от 18.02.2019 N 03-03-06/1/10344** следует, что кассовый чек подтверждает факт оплаты и не является документом, обосновывающим экономическую целесообразность факта хозяйственной деятельности, за исключением случая, если он содержит дополнительные реквизиты, позволяющие идентифицировать факт хозяйственной деятельности организации.

Согласно **пункту 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"** формы первичных документов утверждаются в учетной политике.

Образцы самостоятельно разработанных и унифицированных форм, включите в приложение к учетной политике.

В учетной политике утверждаются формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

### **Образец учетной политики**

#### 1.1. Первичные учетные документы

1.1.1. Для оформления фактов хозяйственной жизни используются унифицированные формы первичных учетных документов.

При отсутствии унифицированных форм применяются формы документов, разработанные организацией и содержащие обязательные реквизиты, указанные в **ч. 2 ст. 9** Федерального закона "О бухгалтерском учете". Формы первичных учетных документов, применяемые организацией, приведены в Приложении N 1 к Учетной политике.

*(Основание: ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ)*

1.1.2. Для оформления некоторых фактов хозяйственной жизни применяется форма универсального передаточного документа (УПД), рекомендованная ФНС России в [Письме от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@](#). Такими фактами хозяйственной жизни являются:

- отгрузка товаров без транспортировки;
- отгрузка товаров с транспортировкой;
- передача имущественных прав;
- передача результатов выполненных работ;
- подтверждение факта оказания услуги;
- отгрузка (передача) комитенту (принципалу) приобретенных в его интересах товаров (работ, услуг).

При изменении стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав применяется универсальный корректировочный документ (УКД), форма которого рекомендована ФНС России в Письме от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@.

1.1.3. Следующие первичные учетные документы составляются на бумажном носителе: \_\_\_\_\_.

Иные первичные учетные документы составляются в виде электронных документов, подписанных электронной подписью. Если законодательством РФ или договором предусмотрено представление на бумажном носителе первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа, изготавливается его копия на бумажном носителе.

*(Основание: ч. 5, 6 ст. 9 Закона N 402-ФЗ)*

1.1.4. Движение первичных учетных документов (их создание или получение от контрагентов, принятие к учету, обработка, передача в архив) регулируется графиком документооборота, содержащимся в Приложении N 3 к Учетной политике.

### **ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете"**

Порядок оформления первичных документов остается прежним. Стандарт только поясняет некоторые правила.

Дату составления первичного документа определяют по дате подписания. Если документ оформили не сразу, дополнительно указывают дату операции, которую он фиксирует (**пункт 2 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33**).

Электронные документы можно подписывать ЭЦП любого вида, если дополнительные требования не установлены другими НПА. Например, для УПД обязательна квалифицированная электронная подпись (**пункт 17 ФСБУ 27/2021**).

Введено новое понятие - оправдательный документ. Это любой документ, содержащий информацию о факте хозяйственной жизни. Примеры: договор с контрагентом, решение суда или ИФНС.

Оправдательный документ можно использовать как первичный, если в нем есть все обязательные реквизиты. Если реквизитов не хватает, надо оформить отдельный первичный документ со ссылкой на оправдательный. Например, если в транспортной накладной нет стоимости перевозки, нужен акт на перевозку с реквизитами этой накладной (*пункты 8, 9 ФСБУ 27/2021*).

Сформулированы общие требования к регистрам бухучета. Регистры распространенных бухгалтерских программ соответствуют всем этим требованиям.

Изменены правила исправления документов - бумажную первичку можно исправлять только корректурным способом, вручную зачеркнув ошибку и написав верные данные (*пункт 21 ФСБУ 27/2021*).

Для исправления электронного документа оформите новый (*пункт 20 ФСБУ 27/2021*).

Для исправления ошибки в регистре можно сделать дополнительную запись - дополняющую сумму ошибочной записи до нужной величины. Для уменьшения суммы применяют способ сторно (*пункт 8 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33*).

### Правильно оформляем акт оказанных услуг

Реквизит	Как заполнить	В чем опасность
Дата и период оказания услуги	Дата - обязательный реквизит первички. Период нужен, чтобы без риска учесть расходы	Если из акта непонятно, в каком периоде исполнитель оказал услуги, то налоговики могут снять расходы
Название документа	Акт на услуги составляют в свободной форме. Но надо не забыть про название документа, это обязательный реквизит	Первичка, в которой нет названия, не подтверждает расходы. Налоговики доначислят налог на прибыль
ИНН заказчика и исполнителя	Возьмите данные из договора. Они должны совпадать с выпиской из ЕГРЮЛ	По ИНН налоговики идентифицируют организацию. Из-за ошибки могут снять расходы
Наименование и стоимость услуг	Стоимость приводите в рублях и копейках. Название пишите конкретное, избегайте обтекаемых наименований типа «Информационно-консультационные услуги»	Общее название и нестыковка между стоимостью в договоре и в акте – признак нереальной сделки. Попросите у исполнителя отчет с детализацией услуг ( <i>Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.12.2015 по делу N А42-8166/2014</i> )
Подписи, расшифровки и печати	Расписаться может директор или сотрудник по доверенности. В этом случае пишут его должность, Ф.И.О и реквизиты доверенности. Печать можно не ставить, если компания от нее отказалась	Акт без подписей или с подписями неуполномоченных лиц не дает права на расходы. Если на документе нет печати, то безопаснее попросить контрагента прислать письмо с подтверждением, что они отказались от печати. Иначе могут быть споры с налоговиками

### Правильно оформляем товарную накладную

Реквизит	Как заполнить	В чем опасность
Дата составления и дата принятия товара	Товарную накладную составляют в момент отгрузки или сразу после нее	Дата в накладной не должна быть раньше, чем в товарно-транспортной или транспортной накладной. Иначе налоговики посчитают сделку нереальной. А если в накладной нет даты принятия товара, то могут снять вычет ( <i>Постановление ФАС Московского округа от 07.03.2014 N Ф05-977/2014</i> )
ИНН	ИНН должен быть такой же,	Если из-за ошибки в ИНН налоговики не смогут

<b>грузополучателя, поставщика и плательщика</b>	как в ЕГРЮЛ	идентифицировать поставщика и покупателя, то снимут у последнего расходы
<b>Товар, единица измерения, цена, сумма, НДС, количество мест и масса груза</b>	Цена и стоимость должны быть в рублях и копейках без округлений	Количество и стоимость товаров должны быть такими же, как в счете-фактуре и транспортной накладной. Иначе налоговики решат, что сделка нереальная, и снимут расходы
<b>Подписи, расшифровки и печати</b>	Если документ подписывает сотрудник по доверенности, то он ставит свою должность, подпись и Ф.И.О. Печать можно не ставить, только если компания от нее отказалась	Накладная без подписей или с подписями неуполномоченных лиц не подтверждает расходы. Если на накладной нет печати, то безопаснее запросить у поставщика письмо о том, что он отказался от нее

**4. Нюансы налогового учета командировочных затрат: суточные, транспортные расходы, проживание и питание, расходы в иностранной валюте. Документальное подтверждение командировочных расходов.**

*В Письме от 14.07.2014 N 03-03-06/4/34093 Минфин России* разъясняет, что возмещение работникам расходов в соответствии *со статьей 168.1 ТК РФ* относится к компенсации затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, и при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании *подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации*.

*Из Письма Минфина России от 30.01.2015 N 03-07-11/3522* следует, что при приобретении электронных авиабилетов для проезда сотрудников, находящихся в служебной командировке, при исчислении налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, к вычету принимается сумма налога, выделенная отдельной строкой в маршрут/квитанции электронного пассажирского билета, составленного автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок и распечатанного на бумажном носителе.

Согласно *пункту 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749*, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства (суточные), возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни.

*В Письме Минфина России от 20.11.2014 N 03-03-06/1/58868* сообщается, если после выполнения служебного поручения работник из командировки не возвращается, а остается для проведения отпуска, то днем окончания командировки следует считать последний день перед отпуском и организация не должна оплачивать обратный билет сотрудника. Таким образом, сумму возмещения за билет нельзя учесть в расходах для целей налогообложения прибыли.

*В Письмах Минфина России от 11.08.2014 N 03-03-10/39800, ФНС России от 20.08.2014 N СА-4-3/16564* отмечено, расходы на приобретение проездного билета для проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в выходные дни, предшествующие дню начала командировки, или в выходные дни, следующие за датой окончания командировки, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Согласно *Письму Минфина России от 20.06.2014 N 03-03-РЗ/29687*, когда работник с разрешения руководителя остается в месте командирования, используя выходные дни, либо выезжает к месту командировки в выходные дни, предшествующие дате начала командировки,

оплата организацией проезда не приводит к возникновению у работника экономической выгоды для целей НДСЛ.

В соответствии с *Письмом Минфина России от 18.04.2014 N 03-03-06/2/17862*, если правила внутреннего распорядка, утвержденные руководителем организации, предусматривают режим работы в выходные и праздничные дни, затраты, связанные с выплатой компенсации работникам за дни отъезда в командировку и дни прибытия из командировки, приходящиеся на выходные дни, могут быть учтены в составе расходов на оплату труда на основании *пункта 3 статьи 255 НК РФ* при условии их соответствия критериям, установленным *пунктом 1 статьи 252 НК РФ*.

*В Письме от 14.04.2014 N 03-03-06/1/16788 Минфин России* разъясняет, если поездка работника, выполняющего работу дистанционно, для выполнения служебного поручения работодателя признается командировкой, к суммам возмещения командировочных расходов работника применяются нормы *пункта 3 статьи 217 НК РФ*.

Согласно *Письму Минфина России от 26.05.2014 N 03-03-06/1/24916* налогоплательщик имеет право учесть расходы, связанные с возмещением затрат, произведенных работником, находящимся в однодневной командировке, в составе прочих расходов.

*В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 N 4357/12* отмечено, что денежные средства (названные суточными), выплаченные обществом своим работникам при направлении их в служебные командировки сроком на один день, представляют собой возмещение в установленном размере расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, и не могут быть признаны доходом (экономической выгодой) налогоплательщика-работника, подлежащим обложению налогом на доходы физических лиц.

*Согласно пункту 3 статьи 217 НК РФ* при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировку как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные в размере не более 700 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2 500 рублей за каждый день нахождения в заграничной командировке.

*Из Письма Минфина России от 26.05.2014 N 03-03-06/1/24916* следует, что при направлении работника в однодневную командировку суммы денежных средств, выплачиваемых работнику взамен суточных, освобождаются от налогообложения в размерах, предусмотренных *пунктом 3 статьи 217 НК РФ*.

*Письмо Минфина России от 05.03.2014 N 03-03-10/9545* сообщает, что расходы по оплате услуг зала повышенной комфортности могут учитываться для целей налогообложения прибыли.

*Из Письма Минфина России от 18.05.2018 N 03-03-07/33766* следует, что в случае отмены командировки налогоплательщик вправе учитывать понесенные им убытки при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, при соответствии критериям, указанным в *пункте 1 статьи 252 НК РФ*, и при условии, что такие расходы не поименованы в *статье 270 НК РФ*.

Все расходы на командировку работник должен указать в **авансовом отчете**. К нему надо приложить документы, подтверждающие эти расходы (*пункт 26 Положения о командировках*).

## Правильно оформляем авансовый отчет

Реквизит	Как заполнить	В чем опасность
Дата	Сотрудник должен представить авансовый отчет в течение трех рабочих дней после срока, на который ему выдали деньги	Налоговики снимут расходы, если в авансовом отчете не будет даты. Это обязательный реквизит первички. А по дате утверждения отчета определяют период для затрат. Например, для командировок ( <i>п. 7 ст. 272 НК РФ</i> ). Но если работник отчитается позже, чем надо, то это не мешает признать затраты
Данные о подотчетнике	Выдавать деньги можно не только работникам, но и тем, с кем компания заключила гражданско- правовой договор на работы или услуги	Из-за ошибок в Ф.И.О. налоговики не смогут идентифицировать сотрудника и снимут расходы
Суммы и реквизиты платежки на остаток и перерасход	На каждую сумму в отчете должен быть подтверждающий документ (чеки, квитанции, накладные)	Без подтверждающих документов налоговики признают подотчет доходом работника и доначислят НДФЛ ( <i>Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 14.07.2016 N Ф07-5021/2016</i> )
Подписи	Авансовый отчет должен утвердить руководитель или сотрудник, у которого есть на это доверенность. В отчете также должны быть подписи бухгалтера и самого подотчетного лица	Если на отчете не будет всех подписей, то инспектор может признать документ недействительным и снять расходы

### Расходы на проезд подтверждаются (пункты 12, 22 Положения о командировках):

- если на поезде - железнодорожным билетом или маршрут-квитанцией (контрольным купоном) электронного билета (*Письмо Минфина России от 14.04.2014 N 03-03-07/16777*);
- если на самолете - авиабилетом или маршрут-квитанцией (контрольным купоном) электронного билета и посадочным талоном (*Письма Минфина России от 18.12.2017 N 03-03-РЗ/84409, от 01.09.2016 N 03-03-07/50992*);
- если на такси - заказ-нарядом и квитанцией либо чеком ККТ (*пункты 93, 111 Правил перевозки пассажиров, Письма Минфина России от 02.03.2017 N 03-03-07/11901, от 11.07.2012 N 03-03-07/33*);
- если на служебном или личном автомобиле - путевым листом, чеками, квитанциями на покупку ГСМ, служебной запиской с указанием даты выезда и возвращения из командировки. В случае когда работник ездил в командировку на личном автомобиле, дополнительно надо приложить копию ПТС или свидетельства о регистрации транспортного средства, подтверждающих, что автомобиль принадлежит работнику (*пункт 7 Положения о командировках, Письмо Минфина России от 20.04.2015 N 03-03-06/22368*).

### Расходы на проживание подтверждаются (пункт 11 Положения о командировках):

- в гостинице - бланком строгой отчетности или чеком ККТ (*пункт 28 Правил предоставления гостиничных услуг*);
- в арендованной квартире - договором найма квартиры и документом об оплате (*Письмо Минфина России от 15.01.2016 N 03-03-07/803*).

Период, за который выплачены **суточные**, подтверждают проездные документы, свидетельствующие о сроке нахождения работника в командировке, а при командировке на автомобиле - служебная записка. К ней должны быть приложены документы, доказывающие использование транспорта для проезда к месту командировки и обратно (путевой лист, счета, квитанции, кассовые чеки, иные документы, которые подтверждают маршрут) (*пункты 7, 11*

***Положения о командировках, Письма Минфина России от 20.04.2015 N 03-03-06/22368, ФНС России от 24.11.2015 N СД-4-3/20427).***

Если работник не представил проездные документы, то срок пребывания в командировке он может подтвердить (***пункт 7 Положения о командировках, Письмо Роструда России от 19.10.2015 N 2450-6-1***):

- или документами по найму жилья в месте командировки;
- или служебной запиской о сроке пребывания в месте командировки. В этой записке должностное лицо организации, куда был направлен работник, должно поставить отметку и свою подпись, которые подтвердят даты прибытия работника в место командировки и выезда оттуда.

Факт траты суточных подтверждать документами не нужно.

Согласно официальной позиции ***Минфина России***, изложенной в ***Письмах от 15.10.2014 N 03-03-07/51936, от 25.08.2014 N 03-03-07/42273***, для признания в целях налогообложения прибыли расходов на приобретение железнодорожного билета достаточно контрольного купона электронного проездного документа (билета) (выписки из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте), полученного в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети.

В случае подтверждения расходов таким купоном дополнительных документов, подтверждающих оплату билета, в том числе выписки, подтверждающей оплату банковской картой, не требуется.

В отсутствие названного купона налогоплательщику необходимо иметь дополнительные документы, подтверждающие оплату билета (например, выписку об оплате банковской картой) (***Письмо Минфина РФ от 14.01.2014 N 03-03-10/438***).

Кроме того, при утрате контрольного купона в качестве подтверждающего документа может выступить посадочный талон, поскольку он содержит всю необходимую информацию о состоявшейся поездке (***Письмо Минфина РФ от 14.04.2014 N 03-03-07/16777***).

Выделенную в билетах и бланках строгой отчетности, выданных гостиницами, сумму НДС со стоимости проезда (включая пользование спальными принадлежностями) и проживания можно принять к вычету ***без счета-фактуры (пункт 7 статьи 171 НК РФ, пункт 18 Правил ведения книги покупок, Письма ФНС России от 25.04.2014 N ГД-4-3/8194, Минфина России от 26.02.2016 N 03-07-11/11033)***.

***В Письме от 06.06.2017 N 03-03-06/1/35214 Минфин России*** отметил, что посадочный талон, в том числе электронный, полученный при электронной регистрации на рейс, должен содержать соответствующие реквизиты, подтверждающие факт потребления подотчетным лицом услуги воздушной перевозки. Как правило, таким реквизитом является штамп о досмотре. При отсутствии его на распечатанном электронном посадочном талоне налогоплательщику необходимо подтвердить факт потребления подотчетным лицом услуги воздушной перевозки иным способом.

***В Письме Минфина России от 18.05.2015 N 03-03-06/2/28296*** разъясняется, если посадочный талон утерян: именно справка, содержащая необходимую для подтверждения полета информацию, выданная авиаперевозчиком или его представителем, может быть принята в качестве документа, подтверждающего расходы по осуществленному авиаперелету, для целей налогообложения прибыли.

При отсутствии посадочного талона или справки, подтверждающей, что работник воспользовался приобретенным для него авиабилетом, расходы на проезд к месту командировки и (или) обратно ***не будут учитываться*** для целей налогообложения прибыли как не соответствующие

положениям *статьи 252 НК РФ* в части необходимости надлежащего документального подтверждения произведенных расходов.

Согласно *части 1 статьи 312.1 ТК РФ* дистанционной работой является выполнение определенной трудовым договором трудовой функции вне места нахождения работодателя, его филиала, представительства, иного обособленного структурного подразделения (включая расположенные в другой местности), вне стационарного рабочего места, территории или объекта, прямо или косвенно находящихся под контролем работодателя, при условии использования для выполнения данной трудовой функции и для осуществления взаимодействия между работодателем и работником по вопросам, связанным с ее выполнением, информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет.

Таким образом, место нахождения работодателя не является для дистанционного работника местом постоянной работы.

**Служебная командировка** - это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (*часть 1 статьи 166 ТК РФ*).

Из этого следует, что ежемесячные приезды дистанционного работника будут являться командировками.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой (*статья 167 ТК РФ*).

Согласно *части 1 статьи 168 ТК РФ* в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

В случае необходимости выполнения дистанционным работником трудовой функции раз в месяц в офисе организации такие отношения возможно оформить направлением данного работника в командировку в место нахождения работодателя в порядке, установленном трудовым законодательством.

**Однодневная командировка** - это поездка работника для выполнения служебного поручения в местность, откуда он может ежедневно возвращаться к месту жительства (*статья 166 ТК РФ, пункт 11 Положения о командировках*).

**Оформляется** однодневная командировка так же, как и обычная (многодневная) командировка.

**Оплачивается** однодневная командировка в следующем порядке.

Если день, в который работник направлен в однодневную командировку, является:

- рабочим, то работник получает за этот день средний заработок (*пункт 9 Положения о командировках*);
- выходным или праздником, то работник получает оплату за работу в выходной (нерабочий праздничный) день.

Также при однодневных командировках работодатель обязан возместить командированному работнику документально подтвержденные расходы (*статья 168 ТК РФ*):

- на проезд, в том числе на такси или личном либо служебном автомобиле;
- другие расходы, связанные с командировкой и понесенные с разрешения работодателя (*Письмо Минтруда России от 28.11.2013 N 14-2-242*).

Порядок и размеры возмещения расходов должны быть определены локальным нормативным актом вашей организации, например, положением о командировках (*статья 168 ТК РФ, пункт 11 Положения о командировках*).

**Суточные при однодневных командировках:**

- по России - не выплачиваются (*пункт 11 Положения о командировках*);
- за пределы РФ - выплачиваются в размере 50% от суммы суточных, установленных для заграничных командировок локальным нормативным актом организации (например, положением о служебных командировках) или коллективным договором (*статья 168 ТК РФ, пункт 20 Положения о командировках*).

Вместе с тем работнику могут быть выплачены деньги взамен суточных:

- если это предусмотрено коллективным или трудовым договором;
- если выплата производится по распоряжению руководителя организации.

Как **при ОСН**, так и **при УСН** командировочные расходы (стоимость проезда, суточные при заграничных командировках и другие затраты работника, связанные с командировкой и понесенные с разрешения работодателя) учитываются в налоговых расходах только при условии их документального подтверждения (*подпункт 12 пункта 1 статьи 264, подпункт 13 пункта 1, пункт 2 статьи 346.16 НК РФ, Письмо Минфина России от 16.07.2015 N 03-03-07/40892*).

При ОСН командировочные расходы признаются на дату утверждения авансового отчета (форма N АО-1) (*подпункт 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ*).

При УСН командировочные расходы учитываются (*пункт 2 статьи 346.17 НК РФ*):

- если они оплачены за счет выданного работнику аванса - на дату утверждения авансового отчета;
- если они оплачены работником за счет собственных средств и возмещаются ему после утверждения авансового отчета - на дату выплаты возмещения работнику.

Суточные, выплаченные при однодневной заграничной командировке, не облагаются:

- НДФЛ и взносами на ВНиМ, а также на ОПС и ОМС в размере, не превышающем 2 500 руб. (*пункт 3 статьи 217, пункт 2 статьи 422 НК РФ, Письмо Минфина России от 01.03.2013 N 03-04-07/6189*);
- взносами на травматизм в размере, не превышающем 50% от суммы суточных, установленных в организации для заграничных командировок (*пункт 2 статьи 20.2 Закона N 125-ФЗ*).

Деньги, выплаченные взамен суточных работнику, направленному в однодневную командировку по России:

- не облагаются НДФЛ в размере, не превышающем 700 руб. (*Письма Минфина России от 01.10.2015 N 03-04-06/56259, ФНС России от 26.03.2013 N ЕД-4-3/5200@*);
- облагаются страховыми взносами в полном объеме (*Письмо Минфина России от 02.10.2017 N 03-15-06/63950*).

Возмещение работнику затрат, связанных с командировкой и понесенных с разрешения работодателя, не облагается НДФЛ и страховыми взносами при условии документального подтверждения этих затрат (*подпункт 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ, Письма Минфина России от 02.10.2017 N 03-15-06/63950, от 01.03.2013 N 03-04-07/6189*).

**В бухгалтерском учете** командировочные расходы по однодневным командировкам отражаются так же, как по многодневным командировкам.

НДС по расходам на однодневные командировки принимается к вычету в том же порядке, что и по многодневным командировкам.

## **5. Правильное оформление и учет представительских расходов.** **Сложные вопросы признания представительских расходов.**

На основании *пункта 2 статьи 264 НК РФ* к представительским расходам относятся затраты на проведение переговоров с контрагентами и клиентами, а также на организацию заседаний совета директоров. Это расходы на официальный прием (например, деловой обед), доставку участников к месту проведения мероприятия, услуги переводчиков.

Для налога на прибыль представительские расходы учитывайте в пределах норматива - **4%** расходов на оплату труда. Норматив считают нарастающим итогом с начала года, поэтому расходы, не уложившиеся в норматив в текущем квартале, можно учесть в следующих (*абзац 3 пункта 2 статьи 264 НК РФ*).

*В Письме Минфина России от 22.01.2019 N 03-03-06/1/3120* сообщается, что расходы на алкоголь можно учесть как представительские, если спиртные напитки предназначены именно для официального мероприятия.

Согласно *Письму Минфина России от 01.12.2011 N 03-03-06/1/796* нельзя учесть расходы, не относящиеся к деловой встрече, - на развлекательные и оздоровительные мероприятия, проживание и отдых, питание участников до и после официального приема.

*Из Письма Минфина России от 22.03.2010 N 03-03-06/4/26* следует, что документами, служащими для подтверждения представительских расходов, могут являться, в частности:

- приказ (распоряжение) руководителя организации об осуществлении расходов на указанные цели;
- смета представительских расходов;
- первичные документы, в том числе в случае использования приобретенных на стороне каких-либо товаров для представительских целей, оплаты услуг сторонних организаций;
- отчет о представительских расходах по проведенным представительским мероприятиям, в котором отражаются:
  - цель представительских мероприятий, результаты их проведения;
  - иные необходимые данные о проведенном мероприятии, а также сумма расходов на представительские цели.

*В Письме Минфина России от 10.04.2014 N 03-03-РЗ/16288* сообщается, что поскольку в отношении представительских расходов *главой 25 НК РФ* не предусмотрено конкретного перечня документов, подтверждающих указанные расходы, для этого могут служить любые первичные документы, свидетельствующие об обоснованности и производственном характере произведенных расходов. В частности, документом, подтверждающим обоснованность представительских расходов, может быть отчет о представительских расходах, утвержденный руководителем организации.

*В Письме ФНС России от 08.05.2014 N ГД-4-3/8852* разъясняется, что помимо первичных учетных документов, подтверждающих факт осуществления расходов, достаточно любого документа, отвечающего критериям *статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"*. При этом из содержания такого документа должно следовать, что организация осуществила расходы при проведении мероприятий, предусмотренных *пунктом 2 статьи 264 НК РФ* о представительских расходах.

## Документальное подтверждение представительских расходов

Наименование затрат	Подтверждающие документы
Аренда помещения для переговоров (проведения конференции)	- чек ККТ или иной документ, который подтверждает расчет ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. п. 2.1, 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - договор аренды, акты приема-передачи помещения; - счет-фактура
Организация для представителей других организаций завтрака, обеда или ужина	- чек ККТ или иной документ, подтверждающий расчет (товарный чек, квитанция и пр.) ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - договор и акт об оказании услуг; - заказ-счет; - счет-фактура
Доставка представителей других организаций к месту проведения мероприятия и обратно на такси	- чек ККТ или иной документ, который подтверждает расчет ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - заказ-наряд ( <i>п. 76 Правил перевозок</i> пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом)
Аренда автомобиля для доставки представителей других организаций к месту проведения мероприятия и обратно	- чек ККТ или иной документ, который подтверждает расчет ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - договор аренды, акты приема-передачи автомобиля; - счет-фактура
Приобретение продуктов и напитков для фуршета (кофе-брейков)	- чек ККТ или иной документ, подтверждающий расчет (товарный чек, квитанция и пр.) ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - товарная накладная (например, ТОРГ-12); - счет-фактура
Услуги переводчика	- чек ККТ или иной документ, который подтверждает расчет ( <i>п. 2 ст. 1.2, п. п. 2.1, 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ</i> ); - расписка физического лица о получении денег; - договор и акт об оказании услуг

### **6. Уменьшение налогооблагаемой прибыли на транспортные расходы и их документальное подтверждение**

*В Письмах от 28.08.2018 N 03-03-06/1/61110, от 21.12.2017 N 03-03-06/1/85703 Минфин России* отмечает, что согласно *пункту 2 статьи 785 ГК РФ* заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или ГК РФ).

На основании *пункта 7 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом*, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.12.2020 N 2200, заключение договора перевозки груза подтверждается транспортной накладной, составленной, если иное не предусмотрено договором перевозки груза, грузоотправителем по форме согласно **приложению N 4** на бумажном носителе или в виде электронной транспортной накладной.

*Письмом от 20.02.2021 N СД-3-3/1280@ ФНС России* разъясняет, что *Налоговый кодекс РФ* не устанавливает конкретный перечень документов, которые подтверждают произведенные расходы в соответствии с требованиями *пункта 1 статьи 252 НК РФ*, тем самым не ограничивает налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности учета соответствующих расходов.

## Правильно оформляем транспортную накладную

Реквизит	Как заполнить	В чем опасность
<b>Название и ИНН грузоотправителя, грузополучателя и перевозчика</b>	Напишите полные названия компаний и их ИНН	ИНН нет среди обязательных реквизитов первички. Но по нему идентифицируют компанию. Из-за ошибки могут исключить из расчета налога на прибыль расходы на сам товар и его доставку
<b>Наименование груза, его количество и масса</b>	Здесь надо написать, что перевозят и в каких количествах. Информация должна сходиться с договором поставки и товарной накладной	Если ошибиться в массе, то налоговики могут решить, что компания получила товара меньше, чем по документам. Тогда снимут часть расходов
<b>Сопроводительные документы</b>	В эту графу занесите все документы, которые есть по товару - товарные накладные, счета-фактуры, сертификаты и т. д.	Если ошибиться в реквизитах документов, которые вписали, налоговики могут усомниться в реальности сделки
<b>Прием и сдача груза, подписи</b>	Здесь надо написать адреса, откуда и куда доставили груз, время, когда это было. Эту информацию заверяют ответственные сотрудники	Если в адресах и времени будут ошибки или не будет подписей сотрудников, то компании рискуют вычетами и расходами ( <i>Постановление АС Северо-Западного округа от 02.04.2015 г. N Ф07-922/2015</i> )
<b>Транспортное средство и стоимость услуг перевозки</b>	В накладной надо написать номер машины, в которой перевозят товары, и стоимость услуг перевозчика	Налоговики могут отказать в вычете и снять расходы на доставку, если вписать несуществующий номер машины ( <i>Постановление АС Западно-Сибирского округа от 26.05.2015 N А27-15353/2014</i> )
<b>Оговорки и замечания перевозчика</b>	Если во время перевозки стороны решили поменять адрес доставки, то это должен отметить водитель в накладной	Если не вписать новые адреса или сделать в них ошибку, то налоговики не поймут, куда доставили груз и почему. Из-за этого могут снять расходы

**Распоряжение Минтранса России от 14.05.2014 N НА-50-р** вносит изменения в Методические рекомендации "Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте", введенные в действие распоряжением Министерства транспорта Российской Федерации от 14 марта 2008 г. N АМ-23-р, согласно приложению к настоящему распоряжению.

**Письма Минфина России от 27.01.2014 N 03-03-06/1/2875, от 27.01.2014 N 03-03-06/1/2875** сообщают, что при определении обоснованности затрат на приобретение топлива налогоплательщик вправе учитывать Методические рекомендации, введенные в действие **Распоряжением Минтранса от 14.03.2008 N АМ-23-р**.

### Обязательные реквизиты путевых листов

Укажите в учетной политике новый бланк и правила заполнения путевых листов.

**Приказ Минтранса России от 11.09.2020 N 368 "Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов"** вступил в силу с 1 января 2021 года и будет действовать до 1 января 2027 года.

**1. Уточнили, когда оформлять путевой лист.** По новым правилам путевой лист нужно будет заполнять на любое используемое транспортное средство. Теперь из порядка следует, что, даже если автомобиль будет без пассажиров, потребуется оформлять путевой лист.

**2. Ввели новый обязательный реквизит.** Теперь в путевом листе нужно будет указывать новый реквизит «Сведения о перевозке». Например, вид сообщений: пригородное, междугородное, международное сообщение, а вид перевозки: регулярные пассажирские, перевозки по заказам и т.д.

**3. Уточнили реквизит «Сведения о транспортном средстве».** По новым правилам в сведениях о транспортном средстве нужно будет указывать еще и марку транспортного средства. Ранее требовалось только указывать тип и модель. Кроме того, правила дополнили положением, что показания одометра нужно указывать как при выезде транспортного средства с парковки, так и при заезде на парковку.

**4. Уточнили порядок проставления отметки о прохождении технического контроля.** По новым правилам нужно проставлять отметку «выпуск на линию разрешен».

**5. Дополнили правила ведения журналов путевых листов.** Порядок дополнили правилом, что журнал можно вести на бумаге или в электронной форме. Страницы бумажного журнала должны быть прошнурованы и пронумерованы. Если журнал ведется в электронном виде, организация или ИП должны обеспечить возможность его печати. Кроме того, электронный журнал надо будет заверять усиленной КЭП.

Реквизит	Как заполнить	В чем опасность
Дата	Можно оформить путевой лист на день, неделю или месяц, но не больше	Если из путевого листа непонятно, за какой период его оформили, то он не подтверждает расходы на ГСМ, командировочные, зарплату водителя
Данные автомобиля и компании	Напишите марку машины и ее регистрационный номер. Впишите наименование компании	Инспектор проверит, действительно ли у компании есть машины, которые упоминаются в путевых листах. Если окажется, что в собственности или аренде их нет, то расходы по поездке снимут
Время выезда и въезда в гараж	Напишите дату и точное время, когда машина выезжала из гаража и возвращалась обратно	Из-за ошибок налоговой могут не признать расходы на горючее и командировку
Движение горючего	Запишите показания одометра на момент выезда и возвращения в гараж, приведите расход топлива	Инспектор посчитает, сколько километров проехал водитель по показаниям прибора и сравнит с маршрутом. Если они будут отличаться, то расходы на ГСМ снимут. Также поступят и из-за превышения норм ( <i>Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.09.2015 по делу N A53-24671/2014</i> )
Маршрут следования	Чем подробнее маршрут, тем безопаснее для расходов	Путевые листы без маршрута не подтверждают расходы ( <i>Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.04.2015 N Ф05-3450/2015</i> )
Подписи, расшифровки и печать	Если документ подписывает сотрудник по доверенности, то он ставит свою должность, подпись и Ф.И.О.	Путевой лист без подписей или с подписями неуполномоченных лиц не подтверждает расходы на горючее и поездку. Печать можно не ставить, если компания официально отказалась от нее

*Письмо Минфина России от 23.09.2013 N 03-03-06/1/39239* разъясняет, поскольку в размерах компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях учтено возмещение затрат, возникающих в процессе эксплуатации (износ, ГСМ, ремонт), стоимость ГСМ возмещаемая организацией сотрудникам не может быть включена в состав расходов помимо сумм компенсаций.

*В Постановлении Президиума ВАС РФ от 09.12.2010 N 8835/10* указано, что в рассматриваемом случае общество осуществило операции по приобретению товара и не выступало в качестве заказчика по договору перевозки. При названных обстоятельствах вывод судов о том, что непредставление обществом товарно-транспортных накладных свидетельствует об отсутствии правовых оснований для применения налогового вычета по операции приобретения товара, не

основан на действующем законодательстве и не соответствует установленным судами обстоятельствам.

**В Письме Минфина России от 06.11.2014 N 03-03-06/1/55918** отмечено, что согласно **пункту 2 статьи 785 Гражданского кодекса РФ** заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или ГК РФ).

**В Письме Минфина России от 14.08.2017 N 03-03-06/1/52036** отражена позиция, согласно которой для целей налогообложения прибыли нормируется общая сумма компенсации, включая возмещение фактически понесенных эксплуатационных расходов. Поскольку в размерах вышеуказанных компенсаций, установленных законодательством, учтено возмещение затрат, возникающих в процессе эксплуатации автомобилей (износ, горюче-смазочные материалы, ремонт), стоимость ГСМ, возмещаемая организацией сотрудникам, использующим личный автомобиль в служебных целях, **не может быть повторно** включена в состав расходов, т.е. помимо сумм компенсаций, выплачиваемых работникам организации за использование личных автомобилей в служебных целях.

Работнику, который с согласия работодателя использует свой автомобиль для служебных нужд, нужно выплачивать компенсацию за его использование и износ (амортизацию). Кроме этого, вы должны возмещать работнику затраты, связанные с эксплуатацией автомобиля (например, затраты на ГСМ), если он подтвердит их документами (**Письмо Минфина России от 05.12.2017 N 03-04-06/80616**).

**В Письме Минфина России от 28.06.2012 N 03-03-06/1/326** разъясняется, что основанием для выплаты компенсации работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок, являются:

- приказ руководителя организации,
- заявление работника,
- копия свидетельства о регистрации автомобиля, принадлежащего работнику.

НДФЛ и страховыми взносами компенсация и возмещение затрат в сумме, предусмотренной письменным соглашением с работником, не облагаются (**Письмо Минфина России от 23.01.2018 N 03-04-05/3235**).

Как при ОСН, так и при УСН и компенсация, и возмещение затрат учитываются в расходах на дату их выплаты в размере, предусмотренном соглашением с работником (**подпункт 4 пункта 7 статьи 272 НК РФ**). При использовании легкового автомобиля эти расходы можно учесть только в сумме, не превышающей норматив, который зависит от объема двигателя (**подпункт 12 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, пункт 1 Постановления Правительства от 08.02.2002 N 92, Письмо Минфина от 23.03.2018 N 03-03-06/1/18366**):

Объем двигателя легкового автомобиля	Норматив (руб./мес.)
до 2 000 куб. см включительно	1 200
свыше 2 000 куб. см	1 500

Сумма, которую можно учесть в расходах при использовании грузового автомобиля работника, законом не ограничена.

Тип автомобиля (легковой или грузовой) определяется по свидетельству о регистрации ТС или по ПТС.

В бухгалтерском учете выплата компенсации отражается следующими проводками:

Д 26 (20, 44) - К 73	Начислена компенсация за использование личного автомобиля
Д 73 - К 51 (50)	Выплачена компенсация за использование личного автомобиля

Для учета стоимости ГСМ в расходах чеков ККТ и авансовых отчетов водителей недостаточно. Вам нужны также документы, подтверждающие использование автомобиля в служебных целях и расходование ГСМ. Набор документов зависит от того, оснащен ли транспорт (далее - ТС) электронной системой контроля (*Письмо Минфина России от 16.06.2011 N 03-03-06/1/354*).

Наличие электронных систем контроля в ТС	Документы	
	Подтверждающие "служебный" пробег ТС	Подтверждающие расходование ГСМ
Отсутствуют	Путевые листы	Бухгалтерская справка
Только система контроля расхода топлива		Распечатанные отчеты системы
Только система контроля пробега	Распечатанные отчеты системы, подписанные лицом, ответственным за эксплуатацию ТС	Бухгалтерская справка
Система контроля пробега и расхода топлива	Распечатанные отчеты системы, подписанные лицом, ответственным за эксплуатацию ТС	

В налоговом учете расходы на ГСМ не нормируются.

При **ОСН** стоимость всего количества ГСМ, потраченного за месяц, включается в расходы на последнее число месяца (*подпункт 11 пункта 1 статьи 264 НК РФ*).

НДС принимается к вычету при отражении стоимости приобретенных ГСМ по дебету счета 10 "Материалы", только если у вас есть счет-фактура продавца (*Письмо Минфина России от 03.08.2010 N 03-07-11/335*). Чека ККТ для вычета недостаточно.

При **УСН** стоимость потраченных ГСМ списывается в расходы после их оплаты (*подпункт 12 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, Письма ФНС России от 22.11.2010 N ШС-37-3/15988@, Минфина России от 23.12.2009 N 03-11-09/413*).

В бухгалтерском учете приобретение ГСМ отражается следующими проводками:

Д 71 - К 50	Выданы водителю деньги под отчет на приобретение ГСМ
Д 10 - К 71	Оприходованы ГСМ после представления водителем авансового отчета
Д 19 - К 71	Отражен НДС по ГСМ
Д 68 - К 19	НДС по ГСМ принят к вычету

Стоимость израсходованных за месяц ГСМ, определяемая на основании путевых листов или отчетов систем контроля пробега (пробега и расхода топлива), списывается на расходы на последнее число месяца (*пункты 16, 18 ПБУ 10/99*).

Списание ГСМ отражается следующей проводкой:

Д 20 (26, 44) - К 10	Включена в затраты стоимость ГСМ
----------------------	----------------------------------

Организации, которые вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать МПЗ (в т.ч. ГСМ) в особом порядке.

#### **7. Учет для целей налогообложения «арендных» затрат, если:**

- договор подлежит / не подлежит госрегистрации;
- арендатор произвел неотделимые улучшения арендованного имущества;
- объект аренды под офис – жилое помещение.

Согласно *Письму Минфина России от 26.08.2014 N 03-07-09/42594* организация - арендатор помещений вправе учитывать для целей налогообложения прибыли расходы в виде арендных платежей, уплаченных в рамках договора аренды, заключенного в установленном законодательством порядке.

В соответствии с *Письмом Минфина России от 24.03.2014 N 03-03-06/1/12764* документами, подтверждающими расходы по аренде, являются договор аренды, акт передачи имущества арендатору и акт приемки оказанных услуг (если его оформление предусмотрено договором).

Согласно *Письму Минфина России от 15.11.2017 N 03-03-06/1/75483* для документального подтверждения расходов в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе заключенный договор аренды (субаренды), документы, подтверждающие оплату арендных платежей, акт приемки-передачи арендованного имущества. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды (субаренды) для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей для целей налогообложения прибыли не требуется.

*В Письме Минфина России от 25.01.2013 N 03-03-06/2/6* разъясняется, если условиями договора определено, что арендатор получил в пользование здание до государственной регистрации договора, то арендные платежи могут учитываться для целей налогообложения с момента получения здания.

*В пункте 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33* указано, что невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний, установленных как публично-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосуществление регистрации договора и т.п.) влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями части второй НК РФ.

*В Письме Минфина России от 29.09.2014 N 03-03-06/1/48504* сообщается, что расходы юридического лица по договору аренды жилого помещения, используемого в качестве офиса, не уменьшают его налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Согласно *Письму Минфина России от 30.10.2014 N 03-03-06/1/54936* расходы по договору временного пользования имуществом в виде объекта капитального вложения, осуществляемые до момента государственной регистрации правообладателем права собственности на данный объект, учитываются для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке.

**В Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 N 3589/13** сделан вывод, что само по себе осуществление спорных работ до ввода торговых центров в эксплуатацию и регистрации права собственности общества на эти объекты не может свидетельствовать о выполнении названных работ исключительно в интересах общества, о безвозмездном получении обществом результата этих работ и, как следствие, внереализационного дохода по правилам, предусмотренным **пунктом 8 статьи 250 НК РФ**.

**В Письме от 01.08.2011 N 03-03-06/1/435 Минфин России** напоминает, что в соответствии с **пунктом 4 статьи 259 НК РФ** начисление арендатором амортизации по капитальным вложениям начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором заключен основной договор аренды.

**В Письме Минфина России от 16.10.2007 N 03-03-06/2/191** сказано, что при осуществлении ремонтных работ арендованного под офис помещения за счет арендатора с согласия арендодателя арендатор должен самостоятельно определить, какие расходы являются расходами на ремонт арендованного помещения, а какие - капитальными вложениями в форме неотделимых улучшений в объект арендуемых основных средств, исходя из стоимости неотделимых улучшений, условий договора, составленной сметы на проведение ремонтных работ и т.д.

В отличие от ремонта (в том числе капитального), который необходим для поддержания имущества в рабочем состоянии, улучшения арендованного (полученного в ссуду) имущества повышают его качественные характеристики и ценность (*Письмо Минфина России от 07.12.2017 N 03-03-06/2/81480*). Например, отделочные работы в офисном помещении, арендованном без отделки, будут неотделимыми улучшениями, поскольку в результате этих работ изменяются характеристики помещения - появляется возможность использовать его в качестве офиса. Однако те же отделочные работы, проведенные из-за того, что в арендованном помещении осыпается штукатурка или вас не устроил цвет обоев и качество коврового покрытия, - будут обычным ремонтом.

**В Письмах Минфина России от 05.04.2017 N 03-03-06/1/20242, от 13.12.2012 N 03-03-06/1/651** отмечено, что полученную от арендодателя сумму такого возмещения арендатор вправе уменьшить на стоимость расходов, понесенных в связи с созданием неотделимых улучшений. С точки зрения контролирующих органов, данные расходы арендатор вправе учесть как затраты, связанные с выполнением работ для арендодателя.

Улучшения бывают:

- **отделимыми**. Это улучшения, которые арендатор (ссудополучатель) может отделить от арендованного (полученного в ссуду) имущества, не повредив его, и оставить себе. Например, съемная аппаратура системы видеонаблюдения, автосигнализация, кондиционер. Такие улучшения являются собственностью арендатора (ссудополучателя) (**пункт 1 статьи 623, пункт 2 статьи 689 ГК РФ**);
- **неотделимыми**. Это улучшения, которые невозможно отделить от арендованного (полученного в ссуду) имущества, не причинив ему вред. Например, пристройка к зданию, установленная в здании система вентиляции. К неотделимым улучшениям относятся все работы, которые проводятся в ходе реконструкции, достройки, дооборудования, модернизации. Такие улучшения - собственность арендодателя (ссудодателя) (**пункт 2 статьи 623, пункт 2 статьи 689 ГК РФ**).

Стоимость неотделимых улучшений, произведенных арендатором (ссудополучателем), возмещается арендодателем в следующих случаях:

- если это прямо предусмотрено договором аренды (ссуды);
- если арендодатель (ссудодатель) дал согласие на производство неотделимых улучшений и не оговорил, что они будут произведены за счет арендатора (ссудополучателя).

В остальных случаях арендодатель (ссудодатель) не обязан возмещать арендатору (ссудополучателю) стоимость улучшений (**пункт 3 статьи 623, пункт 2 статьи 689 ГК РФ**).

Если вы планируете проводить работы по улучшению арендованного объекта, выясните, согласен ли на них арендодатель. При получении согласия включите в договор аренды (ссуды) или дополнительное соглашение к нему следующие условия:

- описание того, в чем будут состоять улучшения;
- за чей счет производятся неотделимые улучшения;
- стоимость улучшений, возмещаемую арендодателем, или порядок ее определения.

Неотделимые улучшения арендодатель (ссудодатель) принимает к учету на ту из дат, которая наступит раньше:

- или на день подписания с арендатором (ссудополучателем) акта приема-передачи результатов работ по производству неотделимых улучшений;
- или на день возврата арендованного (переданного в ссуду) имущества.

Если работы выполнялись не самим арендатором (ссудополучателем), попросите его передать вам копии актов, выставленных ему подрядчиками.

Стоимость неотделимых улучшений, облагаемых налогом на имущество исходя из балансовой стоимости, включается в налоговую базу после их принятия к бухгалтерскому учету в составе ОС (**пункт 1 статьи 374 НК РФ**).

Расчет остальных налогов зависит от того, возмещаете ли вы арендатору (ссудополучателю) стоимость неотделимых улучшений.

**Вариант 1.** Стоимость улучшений не возмещается.

НДС, начисленный арендатором (ссудополучателем) при передаче улучшений, нельзя принять к вычету, даже если он выставит вам счет-фактуру (**подпункт "а" пункта 19 Правил ведения книги покупок**).

Как при ОСН, так и при УСН стоимость неотделимых улучшений в налоговых доходах и расходах не учитывается (**подпункт 32 пункта 1 статьи 251, пункт 1 статьи 258, подпункт 1 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ**).

**Вариант 2.** Стоимость улучшений возмещается.

НДС, начисленный арендатором (ссудополучателем) при передаче улучшений, принимается к вычету после принятия неотделимых улучшений к учету и получения счета-фактуры от арендатора (ссудополучателя).

При расчете налога на прибыль стоимость неотделимых улучшений в доходы не включается (**подпункт 32 пункта 1 статьи 251 НК РФ**).

На основании **пункта 1 статьи 256, пункта 1 статьи 258 НК РФ** неотделимые улучшения:

- если для них можно установить свой СПИ, учитываются как отдельный объект ОС, по которому амортизация начисляется в обычном порядке. К таким неотделимым улучшениям можно отнести лифт или систему вентиляции, установленную в здании;

• если для них нельзя установить свой СПИ, то их стоимость увеличивает первоначальную стоимость переданного в аренду имущества и списывается в расходы путем его амортизации. К таким неотделимым улучшениям можно отнести пристройку к зданию или работы по его реконструкции.

В любом случае часть стоимости неотделимых улучшений можно списать в расходы сразу, применив амортизационную премию (**пункт 9 статьи 258 НК РФ**).

Арендодатель (ссудодатель) принимает неотделимые улучшения к учету на ту из дат, которая наступит раньше:

- или на день подписания с арендатором (ссудополучателем) акта приема-передачи результатов работ по производству неотделимых улучшений;

- или на день возврата арендованного (переданного в ссуду) имущества.

При получении от арендатора (ссудополучателя) неотделимых улучшений действуйте так (**пункты 5, 6 ПБУ 6/01, пункт 42 Методических указаний по учету ОС**):

- если их СПИ существенно отличается от СПИ переданного в аренду (ссуду) имущества - учитывайте стоимость неотделимых улучшений как отдельный объект ОС и начисляйте по ним амортизацию с месяца, следующего за месяцем их принятия к учету. К таким неотделимым улучшениям можно отнести лифт или систему вентиляции, установленную в здании;

- если их СПИ примерно равен СПИ переданного в аренду (ссуду) имущества - увеличьте на стоимость неотделимых улучшений первоначальную стоимость этого имущества и начисляйте амортизацию уже исходя из его увеличенной стоимости. К таким неотделимым улучшениям можно отнести пристройку к зданию или работы по его реконструкции.

Стоимость неотделимых улучшений равна:

- если вы возмещаете арендатору (ссудополучателю) их стоимость - сумме возмещения (**пункты 7, 8 ПБУ 6/01**);

- если вы не возмещаете арендатору (ссудополучателю) их стоимость - их рыночной стоимости (**пункты 7, 10 ПБУ 6/01, пункт 10.3 ПБУ 9/99**).

Рыночную стоимость неотделимых улучшений можно подтвердить одним из следующих документов (**пункт 29 Методических указаний по учету ОС**):

- или справкой, составленной вашей организацией на основе доступной информации о ценах на такое же имущество и такие же работы (например, из СМИ);

- или отчетом независимого оценщика.

Проводки по учету неотделимых улучшений:

• если вы возмещаете арендатору (ссудополучателю) их стоимость

Д 08 - К 76	Отражена стоимость полученных от арендатора (ссудополучателя) неотделимых улучшений
Д 01 - К 08	Стоимость неотделимых улучшений включена в стоимость ОС (или учтена как отдельный объект ОС)
Д 91 (20) - К 02	Начислена амортизация по ОС (с учетом увеличенной первоначальной стоимости) или по неотделимым улучшениям, учитываемым как отдельное ОС
Д 76 - К 51 (62 - арендная плата)	Арендатору (ссудополучателю) перечислено возмещение стоимости неотделимых улучшений (стоимость неотделимых улучшений зачтена в счет арендной платы)

- если вы не возмещаете арендатору (ссудополучателю) их стоимость (*пункт 29 Методических указаний по учету ОС*)

Д 08 - К 98	Отражена стоимость полученных от арендатора (ссудополучателя) неотделимых улучшений
Д 01 - К 08	Стоимость неотделимых улучшений включена в стоимость ОС (или учтена как отдельный объект ОС)
Д 91 (20) - К 02	Начислена амортизация по ОС (с учетом увеличенной первоначальной стоимости) или по неотделимым улучшениям, учитываемым как отдельное ОС
Д 98 - К 91	На дату начисления амортизации по ОС отражен доход в сумме, равной сумме амортизации