

# Практическое отражение в бухгалтерском учете операций, облагаемых по нулевой ставке налога на добавленную стоимость: влияние внедрения раздельного учета на бухгалтерскую отчетность организации

## Practical Reflection in Accounting of Transactions Taxed at the Zero Rate of Value Added Tax: the Impact of the Introduction of Separate Accounting on the Accounting Statements of the Organization

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-8-24-30

**К.Е. Азжеурова**, канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и финансов, Финансовый университет при Правительстве РФ, Курский филиал

**K.E. Azzheurova**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Economics and Finance, Financial University under the Government of the Russian Federation, Kursk branch

**e-mail:** KEAzzheurovake@fa.ru

**e-mail:** KEAzzheurovake@fa.ru

**Аннотация.** В статье рассмотрены особенности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость с учетом произошедших в 2024 г. изменений в порядке ее применения при реализации соответствующих операций. В работе автор обосновывает, что если ранее ставка 0% представляла собой в первую очередь «экспортную» ставку, то теперь возрастает перечень видов деятельности, подлежащих налогообложению по данной льготной ставке. Следовательно, возрастает и количество организаций, которым предстоит внедрить учетные методики исходя из требований контролирующих налоговых органов, что окажет значительное влияние на сложившийся порядок бухгалтерского и налогового учета внутри компании.

**Ключевые слова:** учетная политика, налог на добавленную стоимость, нулевая ставка НДС, налогоплательщик, экспортная ставка НДС, налоговая льгота, раздельный учет НДС.

**Abstract.** The article discusses the specifics of applying the zero value-added tax rate, taking into account the changes that occurred in 2024 in the order of its application in the implementation of relevant operations. In the paper, the author substantiates that if earlier the 0% rate was primarily an «export» rate, now the list of activities subject to taxation at this preferential rate is increasing. Consequently, the number of organizations that will have to implement accounting methods based on the requirements of regulatory tax authorities is also increasing, which will have a significant impact on the established accounting and tax accounting procedures within the company.

**Keywords:** accounting policy; value added tax; zero VAT rate; taxpayer; export VAT rate; tax benefit; separate VAT accounting.

### Введение

НДС — косвенный налог, представляющий собой надбавку к стоимости товара, подлежащую уплате конечным потребителем. Следует отметить, что в доходной части бюджета Российской Федерации НДС составляет более 40%, то есть он формирует значительную часть российского бюджета.

В настоящее время законодательно установлены три ставки НДС: 0, 10 и 20%. И если объемы использования организациями ставок

10 и 20% остаются стабильными в течение достаточно длительного периода времени, то ставка 0% в современных реалиях становится все более актуальной [1, с. 35].

Объектом исследования является современная российская налоговая система, в узком значении — специфика начисления и уплаты налога на добавленную стоимость по нулевой ставке, а также порядок формирования хозяйственных операций в бухгалтерском учете организации-налогоплательщика. Предмет



исследования — порядок учета и формирования отчетности по налогу на добавленную стоимость по ставке 0% исходя из современных условий и потребностей коммерческих организаций, отражение результатов данной отчетности в ежеквартальной и годовой бухгалтерской отчетности в целом.

Нулевая ставка НДС представляет собой один из вариантов льгот по данному налогу. Организации, применяющие данную льготу, не выпадают из состава плательщиков налога на добавленную стоимость, вследствие чего имеют право на налоговые вычеты. Но чтобы таким образом «освободиться» от уплаты налога, налогоплательщикам необходимо правильно заполнить налоговую декларацию и собрать пакет подтверждающих документов.

подавляющая доля плательщиков НДС по нулевой ставке — экспортеры. Нулевая ставка НДС призвана простимулировать экспортную деятельность, транспортную отрасль в сегменте международной транспортировки (в том числе трубопроводной), космическую отрасль, а с 2022 г. — туризм в сегменте мест размещения [9, с. 50].

В соответствии с Налоговым кодексом нулевая ставка по НДС распространяется на следующие виды хозяйственных операций:

- реализация товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию государства — члена ЕАЭС;
- предоставление услуг по международной перевозке товаров, отдельных работ (услуг), работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, транспортно-экспедиционных услуг;
- предоставление услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава или контейнеров, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (ИП), для перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых (реэкспортируемых) товаров при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории Российской Федерации;
- предоставление услуг по перевозке товаров воздушными судами, оказываемых рос-

сийскими организациями или ИП, при которой пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами территории Российской Федерации;

- предоставление услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации;

- предоставление услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен на территории Республики Крым или на территории города федерального значения Севастополя.

Помимо вышесказанного, нулевой ставкой облагается реализация товаров и для официального употребления иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, предоставление услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении и по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении [4, с. 152].

### **Организация раздельного учета входящего НДС**

В случае если организация осуществляет деятельность, облагаемую по ставке 0% по большинству хозяйственных операций, у нее возникает обязанность по организации раздельного учета входящего НДС. В Налоговом кодексе не прописаны основополагающие положения по методике ведения раздельного учета НДС, в связи с чем каждая организация — плательщик налога по данной ставке обязана своими силами сформировать методику такого учета и при необходимости внести изменения в действующий рабочий план счетов, определить стандартные хозяйственные операции и уровень влияния результатов применения выбранной методики учета на формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая методика раздельного учета НДС должна быть закреплена в учетной политике организации.

Разработанные правила должны систематизировать порядок, способствующий корректному разделению учета входящего НДС в зависимости от того, какие товары или услуги будут реализованы, и от способности организации одновременно осуществлять деятельность как облагаемую, так и необлагаемую НДС, а также подлежащую обложению по ставке 0%. При этом раздельный учет целесообразно начинать уже на этапе поступления материалов и комплектующих на склад организации-налогоплательщика. Например, размещать данные материалы и комплектующие на отдельных складах, что позволит уже на этапе их оприходования бухгалтерской службой учитывать объекты обособлено.

В данной ситуации на дату приема материалов на склад при формировании в учете хозяйственной операции Дт 10 Кт 60 необходимо ввести дополнительные субсчета к счету 10, например такие, как «Склад» или «Заказ», и утвердить данную аналитику в учетной политике [3, с. 14].

Данный метод является наиболее простым с учетной точки зрения, так как еще на этапе закупки будет сформировано деление материалов и комплектующих «по-заказно», что в том числе будет являться подтверждением прозрачности раздельного учета. Но он потребует дополнительных вложений (направленных, например, на организацию дополнительных складских помещений), а также привлечения дополнительных сотрудников, причем как складских работников, так и инженерно-технических.

Однако на практике осуществить такой метод разделения затрат, особенно в крупных организациях, как правило, не представляется возможным. В первую очередь по причине закупки материалов и комплектующих крупными партиями без привязки к конкретному заказу на реализацию, а также в связи с тем, что одни и те же товары проходят несколько стадий производства и на начальной стадии не всегда возможно определить отношение той или иной заготовки к конечному заказу.

В связи с вышеизложенным целесообразнее рассматривать порядок разделения учета исходя из пропорциональных коэффициентов по аналогии с установленной методикой раздельного учета для операций, не облагаемых

НДС. В данном случае бухгалтерский учет будет неразрывно связан с раздельным налоговым учетом и определит базу для формирования отчетности для контролирующих органов.

В первую очередь необходимо подготовить действующий рабочий план счетов организации для работы с новыми видами операций. Так, для корректного учета стоит ввести новые субсчета к счету 19 «Налог на добавленную стоимость». Затем стоит рассмотреть возможность систематизации информации по счетам 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» (если он используется организацией) и 90 «Продажи» для корректного разделения заказов по ставке НДС 0% от заказов по обычной ставке 20%. Для решения данной задачи также подойдет способ введения новых субсчетов или введение расшифровки дополнительных аналитических сведений к действующим субсчетам, т.е. добавление дополнительных субконто.

После внесения изменений в план счетов организации-налогоплательщика при формировании соответствующих бухгалтерских операций в учете необходимо правильно отразить дальнейшее движение любого конкретного материала или комплектующего вплоть до момента отгрузки готового изделия или подписания акта выполненных работ или услуг. Оптимальным станет способ, при котором учет по бухгалтерским счетам 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи» будет систематизирован по конкретным контрагентам и договорам. В таком случае вся цепочка хозяйственных операций: Дт 20 Кт 10 — списание материалов в производство, затем Дт 43 Кт 20 — отражение оприходования готовой продукции на склад и, наконец, Дт 90 Кт 43 — реализация готовой продукции, будет являться обоснованием и подтверждением раздельного учета.

Дальнейший порядок отражения операций в бухгалтерском учете напрямую зависит от положений, прописанных в п. 1 ст. 164 НК РФ. Так, например, в случае с экспортом экспортеры несырьевых товаров имеют право отразить НДС к вычету в общем порядке сразу же после оприходования таких товаров на основании счета-фактуры от продавца в связи с тем, что право на применение вычета вход-



ного НДС при экспорте несырьевых товаров не обладает прямой зависимостью от момента установления налоговой базы по экспортному товару [5, с. 38].

А в свою очередь экспортеры сырьевых товаров имеют право на принятие к вычету входящего НДС в прямой зависимости от той даты, когда был определен пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ. Для этого и некоторых других видов деятельности возникает необходимость в продолжении раздельного учета входящего НДС.

Следующим этапом в момент, когда материал или комплектующее будет списано в рамках работ по операциям, облагаемым по ставке 0%, входящий НДС будет перенаправлен на отдельный счет для осуществления конкретных действий. Порядок формирования хозяйственных операций в данной ситуации будет напрямую зависеть от используемого в организации программного продукта и особенностей учетной политики. В бухгалтерском учете будет сформирована хозяйственная операция: Дт 19 Кт 68 в соответствии с субсчетами, установленными планом счетов организации-налогоплательщика. Оптимально, если в данном случае по счету 19 будет использоваться отдельный субсчет «Налог на добавленную стоимость по ставке 0%». Налог на добавленную стоимость с даты списания материала или комплектующего на данном субсчете будет обособленно накапливаться в бухгалтерском учете до полного завершения работ или окончательного сбора подтверждающих отчетных документов.

Еще один спорный момент, требующий отражения при формировании учетной политики, — это распределение на подобные заказы налога на добавленную стоимость по так называемым накладным расходам. Например, расходы по электроэнергии и водоснабжению помещения цеха или склада невозможно четко отнести к конкретным заказам или операциям, но они имеют прямое отношение непосредственно к каждому виду готовой продукции или выполненной услуге организации в течение конкретного периода времени. В таком случае в целях подтверждения раздельного учета и во избежание искажения отчетности целесообразно будет и подобные расходы учесть в рамках конкретного заказа, особенно если от даты возникновения расхода и даты возник-

новения права на принятие расходов к вычету возникает временной разрыв. Расчет пропорциональной суммы накладных расходов в данном случае будет произведен исходя из коэффициентов по формуле, установленной учетной политикой налогоплательщика, при условии, что данный способ не противоречит действующему налоговому законодательству Российской Федерации.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена как стандартное восстановление НДС, т.е. следующей хозяйственной операцией: Дт 19 субсчет «Налог на добавленную стоимость по ставке 0%» Кт 68, при этом ежеквартальный расчет так называемого 5%-ного порога на данное действие влияния не окажет [10, с. 38].

Следующим этапом будет проведение операций по реализации товаров и услуг, облагаемых по нулевой ставке налога на добавленную стоимость. На данном этапе особенно важно корректно оформить все отгрузочные документы в соответствии с условиями договора с контрагентом и требованиями действующего налогового законодательства.

После формирования отгрузочных документов в бухгалтерском учете будут сформированы следующие хозяйственные операции: Дт 62 Кт 90.1 — на договорную стоимость реализации товаров, работ или услуг; Дт 90.2 Кт 43/20 — на сумму себестоимости данных товаров, работ или услуг.

#### **Документальное обоснование права применения НДС по ставке 0%**

Один из основных по важности этапов — это систематизация документов, свидетельствующих о праве применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость. Для того чтобы применять нулевую ставку НДС, следует получить подтверждение права на ее использование, для чего следует направить в ФНС налоговую декларацию с заполненным соответствующим разделом сведений и пакет документов-оснований. Подтверждающие документы не имеют единого перечня, для каждого вида деятельности с льготой по НДС свой пакет.

Основным в каждом из комплектов документов будет контракт с зарубежным контрагентом, который отражает сведения о сторо-

нах, предмете сделки и условиях ее выполнения. В некоторых случаях, например, если данный документ представляет собой государственную тайну, достаточно будет выписки из договора.

Еще один обязательный документ при экспорте — экспортная декларация, оформляемая экспортером для подтверждения факта перевозки товара за границу и предоставления таможенным органам информации о грузе [6].

Прочие возможные обязательные документы в зависимости от типа операции представлены в табл. 1.

Таблица 1

### Обязательные документы-подтверждения нулевой ставки НДС

Наименование документа	Основание для предоставления
Свидетельство, удостоверяющее прохождение регистрации резидента «особой экономической зоны»	Подп. 5 п. 1 ст. 165 НК РФ
Документ, подтверждающий приемку груза к перевозке или отгрузке, охватывающий направление на порт/аэропорт разгрузки	П. 1.2, подп. 3 п. 3.5, подп. 3 п. 3.8, подп. 2 п. 14 ст. 165 НК РФ
Договор поручения и договор, заключенный по настоящему поручению с иностранным покупателем	П. 2 ст. 165 НК РФ
Документ об обязательствах по погашению госдолга	Подп. 1, 2 п. 3 ст. 165 НК РФ
Акт, отобразивший факт оказания услуги или передачи товара	Подп. 2 п. 3.4, подп. 3 п. 7, подп. 2 п. 8, подп. 3 п. 13 ст. 165 НК РФ
Документ, включающий описание маршрута перевозки	П. 3.9 ст. 165 НК РФ
Отчет о доходах от перевозок	П. 5.2 ст. 165 НК РФ
Сертификат на технику, связанную с космосом	Подп. 4 п. 7 ст. 165 НК РФ
Выписка из реестра строящихся судов	Подп. 2 п. 13 ст. 165 НК РФ

\* Составлено авторами на основании Налогового кодекса РФ (часть 2) // [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/)

Как правило, объем подтверждающих документов достаточно большой, поэтому налогоплательщики пользуются правом, представленным п. 15 ст. 165 НК РФ, и предоставляют в контролирующие органы реестры [11, с. 259].

После рассмотрения и согласования налоговыми органами предоставленных документов у организации возникает право принять входящий НДС к вычету, за исключением операций, по которым право на вычет входящего НДС возникает сразу. В учете будет сформирована бухгалтерская операция Дт 68 Кт 19 субсчет «Налог на добавленную стоимость по ставке 0%» на сумму входящего НДС, относящегося к заказу, по которому были направлены подтверждающие документы. При обнаружении несоответствия сведений, предоставленных налогоплательщиком, налоговый орган вправе истребовать копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза. При этом налогоплательщик должен предоставить любой из указанных документов в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа.

Сроки для доказательства правомерного применения ставки 0% являются едиными и равны 180 календарным дням независимо от того, для которого из направлений деятельности применена льготная ставка, но отсчет его может быть начат как от определения товара под таможенный режим, так и его вывоза с территории страны, а также от момента подготовки сопутствующих товару документов или формирования документа о предоставлении услуги.

В случае если налогоплательщик не передаст перечисленные выше документы или их копии, ставка налогообложения по сделкам по экспорту будет учтена в размере 10 или 20% в зависимости от категориальной градации товара или услуги [2, с. 48].

Если в конце установленного срока налогоплательщик все же направит в контролирующие органы документы, определяющие его право на нулевую налоговую ставку по НДС, по оплаченным налоговым суммам будет произведен возврат. А вот за время просрочки — с даты отгрузки до времени фактического доказательства обоснованности нулевой ставки налога — ФНС обязана начислять пени за все просроченные дни.

Заключительный этап подтверждения права на нулевую ставку по НДС — формирование книг покупок и продаж, а также декларации



по НДС, в которые будут включены бухгалтерские операции по входящему НДС, подтвержденному в отчетном периоде.

Сформированный комплект документов следует направить в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией за тот отчетный период, в котором данные документы собраны.

После формирования и направления в контролирующие органы вышеуказанных документов начинается стандартная процедура камеральной проверки, в процессе которой ИФНС вправе затребовать дополнительные подтверждающие документы, в том числе и по нулевой ставке по налогу на добавленную стоимость.

### **Влияние внедрения раздельного учета на бухгалтерскую (финансовую) отчетность организации**

Все вышеперечисленные операции оказывают прямое влияние на остатки по бухгалтерским счетам на конец отчетного периода, что влияет и на бухгалтерскую отчетность, в частности на бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

В первую очередь это происходит за счет возникновения временного разрыва между датой оприходования материала на склад и датой отражения в отчетности входящего НДС по данным заказам. До даты предоставления в контролирующие органы подтверждающих документов сумма налога на добавленную стоимость по данным заказам будет увеличивать остаток на конец отчетного периода по счету 19, что окажет прямое влияние на формирование II раздела бухгалтерского баланса.

Помимо вышесказанного, стоит отметить значение налога на добавленную стоимость по «накладным расходам», ранее распределенного на субсчет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по ставке 0%». Он окажет влияние на итоговый расчет 5%-ного порога в том случае, если организация ведет еще и деятельность, не облагаемую НДС. По результатам выполненных в учете хозяйственных операций может быть уменьшен или увеличен размер распределяемого НДС, что соответственно окажет влияние на размер общепроизводственных и общехозяйственных расходов за период исследования, а значит, и на финан-

совый результат организации в целом. Данные результаты будут отражены в отчете о финансовых результатах за аналогичный период исследования.

Следует отметить, что экспортеры вправе отказаться от нулевой ставки по НДС, но только при условии, что отказ будет от всех экспортных операций сразу. Данная мера будет максимально актуальной для компаний — представителей малого бизнеса с небольшим штатом сотрудников бухгалтерской службы.

Согласно требованиям п. 1 ст. 164 НК РФ право заявить об отказе от льготной ставки возникает, если организация реализует товары на экспорт или осуществляет некоторые работы (услуги), связанные с транспортировкой таких товаров. В свою очередь, отказ от льготы при экспорте товаров, работ или услуг внутри ЕАЭС невозможен [7, с. 77].

Однако в порядок работы по операциям, облагаемым по нулевой ставке, достаточно часто вносятся изменения. Так, например, с 1 января 2024 г. в Налоговый кодекс РФ внесен пакет изменений, в результате которых стала проще процедура подтверждения операций, облагаемых НДС по нулевой ставке. В первую очередь данное нововведение отразится на операциях по экспорту товаров.

### **Заключение**

НДС представляет собой косвенный налог, исчисление которого совершается продавцом при реализации товаров, работ или услуг покупателю. Ставка НДС зависит от реализуемого объекта и привязана к месту реализации. Нулевая ставка применяется налогоплательщиками, которые реализуют определенные виды товаров, работ, услуг. Следует иметь в виду, что за организацией сохраняется право на вычет входящего НДС за купленные материалы и комплектующие. Для того чтобы использовать нулевую ставку НДС, необходимо засвидетельствовать право на ее применение. Для этого нужно предоставить в ФНС налоговую декларацию и пакет документов. Пакет документов не имеет единого перечня, для каждого вида деятельности с льготой по НДС он свой. Также отметим, что за организацией-налогоплательщиком закрепляется требование по ведению раздельного учета НДС по каждому из видов операций.

Основными выводами проведенного исследования можно считать следующие. Отсутствие в налоговом законодательстве обязательства ведения раздельного учета при использовании различных ставок по НДС не освобождает налогоплательщика от обязанности разделять операции и налоговые базы по различным налоговым ставкам. Кроме того, исходя из рассмотренных в работе методик ведения

раздельного учета вытекает, что методика ведения учета, которая подразумевает открытие дополнительных субсчетов к счетам бухгалтерского учета, является наиболее эффективной. Она основана на дифференциации счетов и субсчетов бухгалтерского учета, что позволит в оперативном режиме собирать необходимую информацию на счетах синтетического учета по запросам налоговых органов.

### Литература

1. Амансейидов Ш., Баллиев Ч. Налог на добавленную стоимость (НДС): происхождение, стороны и критики // Вестник науки. — 2024. — № 3 (72). — С. 34–37.
2. Бондарев М.А., Типикина В.А. Методика ведения раздельного учета по НДС при отсутствии налогооблагаемых операций // Налоги и налогообложение. — 2022. — № 5. — С. 41–51.
3. Гнездилова И.А., Голова Е.Е. Особенности ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. — 2020. — № 2 (21). — С. 11–15.
4. Гребешкова И.А. Оценка налоговой нагрузки организации: установление граничных уровней // Экономика. Налоги. Право. — 2020. — № 2. — С. 152–153.
5. Лисичкина Л.И. Раздельный бухгалтерский учет для налогообложения // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 3. — С. 37–42.
6. Лупарев Е.Б., Швец А.В. Трансграничность как фактор, влияющий на применение «нулевой» ставки НДС // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. — 2022. — № 1 (48). — С. 162–171.
7. Порватова О.А., Бадеева Е.А. Актуальные изменения в учете и налогообложении и их влияние на ведение бухгалтерской деятельности // Вестник Пензенского государственного университета. — 2023. — № 4 (44). — С. 77–80.
8. Смирнова С.А. НДС. Проблемы применения на практике — М.: Бухгалтерский учет, 2022. — 376 с.
9. Тихонова А.В., Засько В.Н. Экономические эффекты изменения ставок НДС в России // Налоги и налогообложение. — 2023. — № 4. — С. 39–53.
10. Третьякова А.Б. Организация раздельного учета // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 9. — С. 37–44.
11. Шибakov Д.П. Методы подтверждения нулевой ставки налога на добавленную стоимость в работе экспедитора при международных грузоперевозках // Modern Economy Success. — 2023. — № 1. — С. 258–267.

