

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

Необходимость ведения налогового учета и составления аналитических регистров налогового учета продиктована некоторыми различиями бухгалтерского и налогового учета по отдельным объектам учета или конкретным хозяйственным операциям.

Значимость курсовой работы определяется тем, что несмотря на то, что расчет, например, налога на прибыль производится на основе тех же первичных документов, с использованием которых формируются записи в бухучете, без дополнительных вычислений, группировок и обобщений не обойтись. Для этого и предусмотрены специальные документы – аналитические регистры налогового учета.

Предметом изучения курсовой работы является налоговый учет, и в частности регистры ведения данного учета.

Основной **целью** курсовой работы является изучение вопросов, касающихся ведения аналитических регистров налогового учета.

Цель работы повлияла на определение ее **задач**:

- Определить сущность учетных регистров;
- Изучить основные требования, предъявляемые к налоговым регистрам;
- Рассмотреть процедуру и способы оформления учетных регистров;
- Изучить виды учетных регистров;
- Рассмотреть процедуру отражения доходов и расходов в аналитических регистрах налогового учета;
- Провести классификация налоговых регистров, применяемых для НДС;
- Определить способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.

Прикладная значимость курсовой работы определяется тем, что отсутствие регистров налогового учета в первую очередь вредит самой компании. Результат такого упущения, повлекший неправильный расчет налогооблагаемой базы, приводит к незапланированным материальным потерям (недоимке, пеням и

штрафам).

В связи с тем, что вопросы ведения аналитических регистров налогового учета, отдельно от бухгалтерского, начали изучаться сравнительно недавно, данная тема еще не достаточно хорошо раскрывается в учебной и научной литературе. При формировании отдельных теоретических определений приняты во внимание взгляды различных ученых-экономистов, которые в той или иной степени раскрывают тему исследования, а при раскрытии сущности определения состава и содержания аналитических регистров налогового учета использованы правила и требования соответствующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации.

1. Понятие учетных регистров и их оформление

1.1 Сущность учетных регистров

Данные налогового учета - данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.[\[1\]](#)

Регистры, используемые в целях налогообложения, предназначены для регистрации и накопления сведений, которые содержатся в первичных документах, бухгалтерских справках и аналитических таблицах. При этом существуют жесткие требования к ведению таких регистров: в них не должно быть пропусков и исправлений, не допускается регистрация мнимых или притворных объектов бухучета и прочее.

Регистры в налоговом учете — это специальные формы для сведения и систематизации данных за отчетный период. Заносимые в регистры данные должны быть скомпонованы в соответствии с требованиями, установленными гл. 21 НК РФ.

Эти сведения группируются и регистрируются без отражения проводок, то есть просто делается запись по объекту налогообложения. При этом занесение данных в регистры должно осуществляться непрерывно и в хронологическом порядке.[\[2\]](#)

Самое существенное отличие аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета – это отсутствие двойной записи.[\[3\]](#)

Различают регистры налогового учета и бухучета. По формальным признакам можно выделить такие отличия:

- бухгалтерские регистры, которые оформляются в виде книг, содержат записи о первичных документах;
- в аналитические регистры для целей налогообложения заносится лишь информация из справок бухгалтера и расчетных таблиц, которые также могут быть приравнены к первичным учетным документам.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).[\[4\]](#)

Регистры налогового учета должны формироваться по всем хозяйственным операциям, учитываемым для целей налогообложения. И если порядок учета и систематизации объектов налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухучете, то бухгалтерские регистры могут быть заявлены и как регистры налогового учета. [\[5\]](#)

Это значит, что все объекты, учтенные в подобных регистрах, также будут использованы для определения базы налогообложения.

В связи с этим налогоплательщик, проанализировав свои хозяйственные операции, должен сам выбрать, по каким объектам учета он должен утвердить формы регистров, создаваемых в целях налогообложения. Это необходимо сделать для обеспечения отражения всей информации, которая требуется для правильного определения показателей налоговой декларации.

Регистры оформляются в виде сводных форм как на бумаге, так и в электронном формате.[\[6\]](#)

При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации..[\[7\]](#)

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов

разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.[\[8\]](#)

Разрешено вносить свои реквизиты в форму регистров налогового учета по НДС, если в предложенные типовые не получается внести всю информацию, необходимую для обозначения налоговой базы. При этом важно, чтобы не возникало дублирования записи.

Необходимость вносить изменения в форму регистра обычно возникает у налогоплательщика в том случае, если порядок ведения бухучета отличается от налогового.

Формат данных аналитических сводок, способ их ведения и отражения данных закрепляются в учетной политике предприятия. За правильность отражения объектов налогообложения в регистрах будут нести ответственность те должностные лица, которые их составляют и подписывают (ответственные сотрудники бухгалтерии).

Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или преобразованы другим образом с учетом специфики деятельности конкретной организации.[\[9\]](#)

Налогоплательщику важно обеспечить создание такого аналитического учета поступающих сведений, который бы раскрывал порядок формирования налоговой базы. В регистрах накапливаются и подлежат систематизации сведения, содержащиеся в первичных документах, которые приняты к учету.

Формы регистров налогового учета утверждаются самой организацией, т. е. организация вправе решать, какими регистрами бухгалтерского учета можно воспользоваться для целей налогового учета, а какие регистры следует разработать исходя из специфики своей деятельности и отличий бухгалтерского и налогового учета.[\[10\]](#)

Следует обеспечить надежное хранение данных регистров, чтобы обезопасить их от внесения несанкционированных исправлений. При этом исправления можно вносить, если была обнаружена ошибка и вовремя исправлена тем лицом, которое ответственно за ведение регистров. Каждое исправление должно быть не только обосновано, но и подтверждено подписью ответственного за ведение регистров лица с указанием даты.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - государственной тайной.[\[11\]](#)

1.2 Требования к налоговым регистрам

Обязательными атрибутами любого регистра являются:

- его наименование;
- период, который он охватывает;
- величины в натуральном и стоимостном выражении;
- наименование облагаемых налогом операций, записанных в хронологическом порядке;
- подпись ответственного должностного лица.

Регистры необходимы для систематизации и сбора информации из первичных документов, аналитических и расчетных сводных данных для их отображения при определении налоговой базы. Аналитика всех собранных сведений налогового учета должна быть так организована, чтобы с ее помощью можно было определить весь ход формирования базы налогообложения.

Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.[\[12\]](#)

Налогоплательщику следует позаботиться лишь о применении указанных выше реквизитов в используемых регистрах.

Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей.[\[13\]](#)

Если в регистр требуется внести исправления, то они делаются ответственным за его ведение лицом с указанием даты, инициалов и подписи. В случае, когда ожидается изъятие регистров, в состав документов бухучета включаются копии изъятых регистров.

В налоговом законодательстве определены лишь общие моменты, которых следует придерживаться налогоплательщикам при оформлении налоговых регистров. При этом отсутствие регистров приравнено к грубому нарушению правил учета

объектов налогообложения, штраф за такое нарушение составляет от 10000 до 40000 руб.

Регистры для налогового учета - это сводные формы, в которых систематизированы данные без распределения по счетам бухучета, а требования, касающиеся обязательных реквизитов, совпадают с требованиями к оформлению бухгалтерских документов. Таким образом, можно предположить, что используемые в бухгалтерском и налоговом учете документы также можно отнести к налоговым регистрам.[\[14\]](#)

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.[\[15\]](#)

Лишь в том случае, если в бухгалтерском регистре недостает каких-то сведений, можно добавить соответствующий реквизит и использовать доработанную версию уже как регистр налогового учета.[\[16\]](#)

Привлечь к ответственности предприятие можно лишь за отсутствие тех регистров, которые указаны в его учетной политике. Также существует положительная для налогоплательщиков судебная практика, в соответствии с которой предприятие само может не только определять форму регистров, но и решать, какие строки ему необходимо в них заполнять.

Каждым предприятием в своей учетной политике, утверждаемой в целях налогообложения, также необходимо предусмотреть порядок ведения и составления документов и регистров для налогового учета, в том числе по НДС.[\[17\]](#)

Плательщики НДС должны в учетной политике предусмотреть:

- периодичность обновления нумерации счетов-фактур;
- порядок ведения отдельного учета НДС, если налогоплательщик осуществляет облагаемые и необлагаемые налогом операции или применяет различные ставки НДС;
- применение так называемого правила 5%, если налогоплательщик решает не вести отдельный учет в случае, когда сумма не облагаемых НДС операций меньше либо равна 5% общей выручки;
- определение регистра для учета расходов в целях применения правила 5%, т. е. необходимо предусмотреть специальный субсчет, отдельный регистр

- учета или другой вариант;
- схему ведения отдельного учета входного НДС.

Ведение регистров формирования отчетных данных обеспечивает информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.[\[18\]](#)

Не следует пренебрегать своим правом закрепления в учетной политике перечня используемых для ведения налогового учета регистров. Это может быть дополнительным аргументом в споре с налоговым органом.

1.3 Оформление учетных регистров

Учетные регистры - это носители информации установленной формы и содержания, предназначенные для регистрации, отображения, накопления, урегулирования и обобщения хозяйственных операций, оформленных соответствующими первичными документами, на счетах бухгалтерского учета.[\[19\]](#)

Записи хозяйственных операций в регистрах называются учетной регистрацией.

Учетные регистры - это карточки, ведомости, журналы, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

Они используются для накопления, обработки и отражения в систематизированном виде учетной информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Первоначально информация в учетные регистры попадает с первичных документов. Учетные регистры могут быть представлены как на бумажном носителе, так и в памяти компьютера или на любом техническом носителе, а также отображены на экране дисплея.[\[20\]](#)

Аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.[\[21\]](#)

Записи с первичных документов отражаются в учетных регистрах в хронологической последовательности с возможностью их группировки по счетам бухгалтерского учета.

Для ведения учетных регистров назначаются ответственные лица. Они отвечают за правильность составления регистров и заверяют их своей подписью. При отсутствии электронной подписи регистры следует распечатать и заверить подписью на бумажном носителе.[\[22\]](#)

Все вносимые изменения в учетные регистры необходимо документировать. Они также должны быть обоснованы и подтверждены подписью лица, внесшего изменения, с указанием даты изменения.[\[23\]](#)

В большинстве случаев такие изменения могут свободно вноситься в учетные регистры ответственными лицами в течение операционного дня, но при его закрытии внесение изменений уже не допускается и требует специальной процедуры под контролем главного бухгалтера и администратора системы.

Оформление учетных регистров или их восстановление - процедура, входящая в комплекс услуг бухгалтерского учета. Регистры учета позволяют систематизировать всю информацию, которая содержится в первичной документации предприятия и будет отражена в отчетности.

Основное назначение сводных учетных документов - контроль и упорядочение обработки сведений обо всех хозяйственных операциях предприятия. Если сводные документы по каким-либо причинам неправильно заполнены или некорректно оформлены, их необходимо привести в надлежащий вид. Для этого представители организаций обращаются в фирмы, которые выполняют аутсорсинг бухгалтерских услуг.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронной форме и (или) любых машинных носителях.[\[24\]](#)

Существуют разнообразные формы регистров, для каждой из которых прописаны определенная структура и реквизиты.

Документы оформляются на карточках, свободных листах и в бухгалтерских книгах, журналах.

Вне зависимости от того, на каком носителе выполнен учетный регистр, он должен иметь следующие реквизиты:

- название документа,
- дата и место составления,
- название предприятия,

- краткое содержание хозяйственных операций, с указанием их объема и единиц измерения,
- сведения о должностях лиц, ответственных за проведение операций,
- личная подпись лица, оформлявшего учетный регистр.

Сведения о хозяйственных операциях предприятия вносятся в регистры строго в хронологической последовательности. Однородные по экономическому содержанию операции группируются.[\[25\]](#)

Качество записей в учетные регистры играет в учете важную роль и является одним из определяющих факторов в формировании достоверной и своевременной информации. В связи с этим к учетным записям предъявляются требования документальности, своевременности, краткости и точности.[\[26\]](#)

В соответствии с этими требованиями учетной практикой выработан ряд правил ведения записей в учетных регистрах:

- 1) записи в учетные регистры должны производиться на основании оформленных и проверенных документов;
- 2) каждая хозяйственная операция, оформленная документом, должна быть отражена в учетных регистрах;
- 3) по окончании записей на каждом первичном документе во избежание повторного его использования делается отметка путем проставления в разметке номера учетного регистра, в котором этот документ отражен;
- 4) записи в учетные регистры должны производиться своевременно;
- 5) содержание записи в учетных регистрах определяется видом учетного регистра, его построением и назначением, но можно выделить обязательные элементы записей:
 - а) дата записи в учетный регистр;
 - б) номер и дата документа, на основании которого произведена запись;
 - в) основание записи - краткое содержание записи со ссылкой на наименование, номер и дату того документа, на основании которого произведена запись;
 - г) номер счетов и позиций аналитического учета.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.[\[27\]](#)

Периодически, как правило, в конце месяца, в учетных регистрах подсчитываются итоги оборотов за месяц и выводятся остатки по счетам. Цель этого завершающего цикла учетных работ за месяц – сверка сводки счетных записей и получение соответствующих показателей, необходимых для составления отчетности.

В практике бухгалтерского учета применяется несколько способов проверки итогов записей. Контроль основан на системе увязки данных учетных регистров. Так, если регистр построен по шахматному принципу, то общий итог по вертикали должен совпадать с итогом по горизонтали.[\[28\]](#)

Для проверки полноты записей можно подсчитать итоговые суммы, учтенные в том или ином регистре, и сопоставить их с общей суммой, подсчитанной по первичным документам тем самым убедиться в равенстве контрольных итогов.[\[29\]](#)

Другой способ контроля – сверка итоговых сумм в одних бухгалтерских регистрах с аналогичными суммами в других. Дело в том, что некоторые хозяйственные операции учитываются в учетных регистрах дважды. Например, получение денежных средств в кассу с расчетного счета один раз отражают в ведомости по дебету счета "Касса" и во второй раз – в журнале-ордере по кредиту счета "Расчетный счет".[\[30\]](#)

Важное место в контроле за счетными записями имеет сверка данных синтетического и аналитического учета, между которыми должно быть равенство.

После всех проверок записей данные переносятся в Главную книгу, по данным которой составляется отчетность.

Аналитический учет данных налогового учета необходим для раскрытия порядка формирования налоговой базы. Данный учет ведется на аналитических регистрах налогового учета. Для ведения учета могут применяться как регистры налогового учета, так и регистры бухгалтерского учета, которые отвечают всем необходимым требованиям.

Учетные регистры составляются в соответствии с правилами, установленными действующим законодательством.

Неправильное оформление учетных регистров может привести к расхождению данных о финансово-хозяйственной деятельности предприятия со сведениями, отраженными в налоговых декларациях. Это влечет за собой штрафные санкции со стороны Государственной налоговой инспекции. За правильное оформление учетных регистров несет ответственность главный бухгалтер. Профессиональное бухгалтерское обслуживание помогает избежать подобных проблем.

При ведении учетных регистров следует производить записи аккуратно и четко, без подчисток, помарок и зачеркивания цифр и текста.

2. Классификация регистров налогового учета

2.1 Виды учетных регистров

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.[\[31\]](#)

Основным назначением учетных регистров является то, что по их данным на предприятии составляется финансовая отчетность. Поэтому достоверность финансовой отчетности подтверждается данными учетных регистров, которые должны соответствовать показателям первичных документов.[\[32\]](#)

По характеру учетных записей учетные регистры могут быть хронологическими и систематическими.

Хронологические регистры предназначены для регистрации документов в календарной последовательности их составления или получения. Так, в хронологическом порядке в кассовой книге записывают приходные и расходные кассовые ордера, чем обеспечивается контроль за сохранностью и полнотой отражения.[\[33\]](#)

Систематическими называют такие регистры, в которых однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции группируются по счетам синтетического и аналитического учета. В качестве такого регистра можно назвать Главную книгу, в которой систематизируются обороты по всем синтетическим

счетах с указанием корреспондирующих счетов.

По объему содержания учетные регистры делятся на синтетические и аналитические.

В синтетических регистрах хозяйственные операции отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении. Записи в таких регистрах производятся без пояснительного текста на основе предварительно группированных однородных документов.

Аналитическими являются такие регистры, которые конкретизируют показатели того или иного синтетического счета. В них содержатся сведения о содержании операции, дата ее совершения, ссылка на оправдательные документы. В регистрах аналитического учета товарно-материальных запасов, кроме того, указывают количество и цену.[\[34\]](#)

Аналитические регистры используются для контроля за наличием и движением каждого вида ценностей, состояния расчетов с каждым поставщиком, дебитором и кредитором.[\[35\]](#)

По форме построения используются такие регистры как: односторонние, двусторонние и шахматные.

Шахматная форма регистра построена по принципу записей операций по дебету в горизонтальных рядах, а операций по кредиту в вертикальных колонках, которые представляют собой корреспонденцию счетов.

По внешнему виду учетные регистры представляют собой форму карточек, книг, машинограмм и т.д.

Карточки представляют собой специально разграфленные таблицы. В отличие от книг они не сброшюрованы. Карточки изготавливают соответствующего формата, что позволяет их хранить в картотеке в определенной последовательности.

Книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы, специально разграфленные. Листы этих книг должны быть пронумерованы и переплетены. На последней странице книги главный бухгалтер заверяет своей подписью количество содержащихся в ней страниц. Применяют кассовые книги, книги по учету основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, Главные книги и др.

Отдельные (свободные) листы являются разновидностью карточек.

Все компании, рассчитывающие и уплачивающие налоги, обязаны организовать налоговый учет и формировать аналитические регистры налогового учета.[\[36\]](#)

Аналитические регистры налогового учета необходимы для правильного расчета налогов. Их форма разрабатывается самостоятельно предприятием и закрепляется в учетной политике, а обязательные реквизиты регистра определяются отдельными статьями налогового кодекса.[\[37\]](#)

2.2 Отражение доходов и расходов в налоговых регистрах

Согласно статье 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода организации в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.[\[38\]](#)

Величина доходов определяется исходя из цен сделки. В случае получения доходов в натуральной форме доходы определяются исходя из рыночных цен.

Доходы в зависимости от видов деятельности и операций могут быть следующие:

- доходы по деятельности, связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
- внереализационные доходы.

Доходы организации - от реализации и внереализационные - учитываются при расчете налога на прибыль в налоговых регистрах.

Но для некоторых видов доходов такого регистра недостаточно.

В соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик может уменьшать полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса). [\[39\]](#)

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты или в определенных случаях расходы, осуществленные или понесенные налогоплательщиком.[\[40\]](#)

Сумму расходов следует отражать в налоговых регистрах.

На практике выделяют следующие основные регистры:

- учета материальных расходов: сырья и материалов, товаров;
- учета расходов на оплату труда;
- учета амортизационных отчислений по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг;
- учета прочих расходов. [\[41\]](#)

Особенно сложным является заполнение регистра учета материальных расходов, так как бухгалтеру следует показать, каким образом он списывает в налоговом учете сырье и материалы. Порядок списания отражен в статье 254 Налогового кодекса РФ.

В налоговом учете стоимость материалов, списываемых на затраты производства продукции (работ, услуг), подлежит распределению между готовой продукцией на складе и незавершенным производством. Следовательно, для целей налогообложения учитываться будет сумма, не соответствующая сумме, списанной на счет 20 - больше или меньше - в зависимости от остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).[\[42\]](#)

Исходя из этого, он устанавливает порядок списания материальных расходов при расчете налога на прибыль. Как правило, большинство предприятий сближают бухгалтерский и налоговый учет и указывают одинаковый перечень прямых расходов в обеих учетных политиках.

В налоговых регистрах по учету сумм оплаты труда отражают те выплаты, которые принимаются в качестве расходов для налогообложения.

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения, установлен статьей 255 Налогового кодекса РФ.

Согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются: любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.[\[43\]](#)

Согласно статье 255 Налогового кодекса РФ, в состав расходов на оплату труда также включаются платежи (взносы) работодателей по договорам обязательного страхования, а также платежи по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами).

Условием включения платежей по договорам добровольного страхования в состав расходов на оплату труда является наличие у страховых организаций лицензий на ведение соответствующих видов деятельности, выданных в соответствии с законодательством Российской Федерации.[\[44\]](#)

Организуя налоговый учет расходов на оплату труда, также необходимо помнить, что в организациях, осуществляющих деятельность по производству и реализации продукции (работ, услуг), эти расходы подлежат разделению на прямые и косвенные.

Как правило, к прямым расходам относятся расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг.[\[45\]](#)

Расходы на оплату труда прочего персонала считаются для целей налогообложения косвенными и в полном объеме учитываются при налогообложении прибыли в том периоде, в котором они были осуществлены.

Поэтому в налоговом регистре учета расходов на оплату труда целесообразно разделить выплаты по подразделениям – оплата труда работников: основного производства, столовой, медпункта и пр.[\[46\]](#)

Налогооблагаемую прибыль уменьшают амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу.

Статьей 259 кодекса установлены два метода амортизации основных средств и нематериальных активов: линейный и нелинейный.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации определяется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений устанавливается на основании первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации,

исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При применении нелинейного метода (в бухгалтерском учете он называется способом уменьшаемого остатка) сумма начисленной амортизации определяется как произведение остаточной стоимости амортизируемого имущества и нормы амортизации, установленной для данного объекта.[\[47\]](#)

Исходя из выше сказанного, в учете амортизационных отчислений обязательно нужно отразить следующие показатели: метод начисления амортизации; срок полезного использования амортизируемого имущества; стоимость, исходя из которой, организация начисляет амортизацию.

Порядок списания прочих и внереализационных расходов указан в статьях 264 и 265 Налогового кодекса РФ.

По большинству этих расходов целесообразно заполнять простые формы регистров налогового учета, содержащие следующие показатели: дату операции, вид расхода, наименование объекта учета, сумму.[\[48\]](#)

Особое внимание хотелось бы уделить отражению в налоговых регистрах прочих и внереализационных расходов, списание которых производится по нормам, установленным главой 25 Налогового кодекса РФ.

А именно:

- представительских расходов;
- расходов на рекламу;
- расходов на суточные, выплачиваемые при командировках, или полевое довольствие;
- отчислений на формирование резервов (например, по сомнительным долгам);
- процентов по кредитам и займам;
- компенсации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях и пр.[\[49\]](#)

На каждый из таких расходов лучше составлять отдельный налоговый регистр, в котором указать: общую сумму затрат, ее норматив в целях налогового учета, и сумму, которую можно отразить при расчете налога на прибыль.

Главой 25 Налогового кодекса РФ определены расходы, которые не уменьшают налогооблагаемый доход предприятий. Они указаны в статье 270 Налогового кодекса РФ. Как правило, данные расходы в налоговых регистрах не отражаются.

Тем не менее, многие бухгалтеры заводят на «неучитываемые» расходы отдельный регистр – Регистр-расчет расходов, не учитываемых при расчете налога на прибыль. Это помогает им в последствии проследить взаимосвязь между формированием финансового результата в бухгалтерском и налоговом учете.

2.3 Классификация налоговых регистров для НДС

К аналитическим регистрам налогового учета по НДС следует отнести:

- журнал учета счетов-фактур;
- книгу продаж;
- книгу покупок.[\[50\]](#)

Указанные регистры предназначены для систематизации и сохранения в них сведений, полученных из аналитических расчетов и принятых первичных документов. В дальнейшем эти систематизированные сведения будут использованы при составлении налоговой декларации, а именно для расчета налогооблагаемой базы. В данных регистрах информация по налоговому учету накапливается и систематизируется по группам (облагаемые, необлагаемые, с разными ставками налога).

В таких аналитических регистрах, как книги продаж или покупок, не только регистрируются счета-фактуры, но и заносится сумма НДС из этих первичных документов. При этом суммы налога на добавленную стоимость группируются в зависимости от используемых ставок налога в этой операции. Итоговые значения сумм НДС из данных регистров в каждом отчетном периоде являются основанием для расчета НДС за этот налоговый период.[\[51\]](#)

Обобщенно говоря, итоговая сумма налога на добавленную стоимость, подсчитанная в книге покупок, - это сумма налоговых вычетов, отраженная в книге продаж, - сумма налога к уплате.

Согласно правилам по ведению налогового учета, в журнале учета счетов-фактур:

- есть возможность отражать в первой и второй части журнала сведения о посреднической деятельности;
- возможно проводить отдельную регистрацию исправленных счетов-фактур, в том числе и исправленных корректировочных документов.[\[52\]](#)

В соответствии с пунктами 3, 3.1 и 9 статьи 169 НК РФ, журнал учета счетов-фактур можно вести не только на бумаге, но и в электронном формате.[\[53\]](#)

Обязанность ведения книги покупок установлена для покупателей, которые являются плательщиками НДС (пункт 3 статьи 169 НК РФ). Вести книгу покупок можно и в бумажном варианте, и в электронном формате. Правила ведения и форма книги закреплены постановлением Правительства РФ № 1137.

В настоящее время у налогоплательщиков появились:

- обязанность отражения реквизитов подтверждающих уплату НДС документов;
- возможность отражать в данном регистре налогового учета информацию о посредниках;
- возможность отображать валютные стоимостные значения из счета-фактуры.

В книге продаж регистрируются счета-фактуры, в том числе и корректировочные, а также иные документы, которые предусмотрены правилами ведения книги продаж.[\[54\]](#)

В книге продаж:

- установлено, что кроме даты оплаты в книге также указывается номер документа, подтверждающий произведенную оплату;
- появилась возможность выделения операций, осуществляемых при помощи посредников;
- стало возможным отражение валюты и стоимости продажи в валюте (из счета-фактуры);
- уточнено, что регистрация корректировочного счета-фактуры проводится лишь путем отражения разницы в стоимости и налоге, а не целиком всей суммы.

Обязанность ведения книги продаж закреплена как за налогоплательщиками, так и за теми, кто освобожден от уплаты налога.[\[55\]](#)

Также считается логичным сохранение обязанности ведения книги продаж за всеми предприятиями и ИП, которые не являются налогоплательщиками, но исполняют функции налоговых агентов.[\[56\]](#)

Что касается порядка внесения исправлений в книгу продаж, то большую роль здесь играет момент их занесения. Так, если правки вносятся в текущем отчетном периоде, то отражается лишь удаляемый счет-фактура с отрицательным

значением и вносится исправленный документ с положительным.

В тех случаях, когда налоговый период завершен, вносить исправления можно лишь путем заполнения дополнительного листа книги за тот отчетный период, в котором был зарегистрирован ошибочный документ.[\[57\]](#)

2.4 Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.[\[58\]](#)

Но в то же время в налоговом учете иногда возникают ошибки, как при составлении документов, так и при ведении учетных регистров.

Характер ошибок бывает весьма различным - это либо описки при записи цифр, либо ошибки в разноске - неправильное занесение сумм в счета или графы, либо арифметические ошибки - при подсчете итогов, таксировке и т. п., либо, наконец, ошибки в бухгалтерской записи - неверное указание корреспонденции счетов.

Ошибки выявляются различным порядком в зависимости от их: характера и способа ведения учетных записей.

Так, например, нередко встречаются ошибки, приводящие к расхождениям между итогами оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов. Для обнаружения таких ошибок, помимо проверки правильности подсчетов, следует проверить правильность разности операций сперва по какой-либо одной стороне счетов, например, по дебету, а затем по другой - по кредиту.

Очень часты случаи расхождений итогов оборотов того или иного синтетического счета с общими итогами оборотов по аналитическим счетам. Причины таких ошибок выявляются также проверкой правильности разности и подсчета итогов в документах, послуживших основанием для записей.

Нередки в налоговом учете ошибки, являющиеся следствием неправильно составленной бухгалтерской записи. Такие ошибки могут обнаружиться при просмотре корреспонденции счетов или ознакомлении с экономическим характером отраженных в них операций. Для их исправления обращаются к данным документов, являющихся основанием ошибочной записи.[\[59\]](#)

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.[\[60\]](#)

Исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью специалиста, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием изменения документа. За правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета отвечают лица, составившие и подписавшие их. Как правило, это главный бухгалтер и руководитель организации.

Различным формам учета свойственны свои, характерные для них приемы проверки правильности и полноты учетных записей и выявления ошибок.

Применение различных регистров обусловлено объемом и спецификой учитываемых объектов, массовостью хозяйственных операций, способом регистрации и обработки информации об объектах налогообложения. Данные особенности необходимо учитывать при строении аналитических регистров налогового учета. Записи в учетных регистрах должны вноситься своевременно и достоверно. Исправление ошибок допустимо только в соответствии с установленными требованиями.

Заключение

В действующем Налоговом кодексе РФ недостаточно четко определено, что именно необходимо относить к регистрам налогового учета, но в то же время статья 120 Налогового Кодекса предусматривает ответственность за отсутствие указанных регистров. На основании анализа статей 169 НК РФ, применения по аналогии статей 313 и 314 НК РФ, предоставляется возможным установить лишь требования, предъявляемые к регистрам, применяемым в налоговом учете.

Если у предприятия нет различий в ведении бухучета и налогового учета, то можно пользоваться формами бухгалтерских регистров. Помимо этого, в случае необходимости, рекомендуется использовать расширенные или измененные формы регистров, но только при условии сохранения обязательных реквизитов.

При этом перечень регистров налогового учета в обязательном порядке должен быть указан в учетной политике предприятия. Это необходимо для того, чтобы облегчить впоследствии возможные споры с налоговиками, так как фискалы не

вправе требовать регистры, которые не указаны налогоплательщиком в его учетной политике.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно, но к их содержанию предъявляются определенные требования. Они должны содержать:

- сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика,
- вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов,
- суммы дохода и даты их выплаты,
- статус налогоплательщика,
- даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации,
- реквизиты соответствующего платежного документа.

Налоговый агент должен вести не только учет доходов, но и не упускать из виду налоговые вычеты, суммы исчисленных и удержанных налогов.

Обязанность по разработке форм налоговых регистров, в которых будут отражаться необходимые показатели, возлагается непосредственно на бухгалтера или на налогового агента, то есть непосредственно на ответственного за ведение налогового учета. Соответственно, налоговым агентам необходимо будет разработать данную форму и утвердить ее организационно-распорядительными документами по организации.

Список использованных источников

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 года N117 ФЗ (ред. От 01.02.2016) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина от 29.07.1998 (ред.2010 года)URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/(Дата обращения: 10.02.2016)

3. Богданова Н. А. Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова.- Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 159 с.
4. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. - 288 с.
5. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 432 с.
6. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 143 с.
7. Свиридова Н.В. Налоговый учет и отчетность Учебное пособие / Н.В. Свиридова. – Пенза: Пензенский гос. Университет, 2005. – 123 с.
8. Туктарова Ф.А. Налоговый учет. Курс лекций / Ф.А. Туктарова. – Пенза, 2012. – 202с.
9. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет / С.И. Церпенто.- М.: Финансы и статистика, 2008. – 193 с.
10. Шахбанов, Р. Б. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Р. Б. Шахбанов. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. – 514 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Формы аналитических налоговых регистров налогового учета

Группа аналитических регистров по назначению	Регистры налогового учета
Регистры формирования отчетных данных	Доходы от реализации товаров, услуг
	Доходы от реализации прочего имущества
	Внереализационные доходы
	Прямые расходы по реализации товаров, услуг

Группа аналитических регистров по назначению

Регистры налогового учета

Расходы по реализации прочего имущества

Косвенные расходы на производство и реализацию

Прочие косвенные расходы

Внереализационные расходы

Финансовые результаты от реализации ОС и НМА

Материальные расходы

Расходы по амортизации

Регистры промежуточных расчетов

Расходы на оплату труда

Расходы на добровольное страхование

Прочие расходы

Стоимость основных средств

Регистры учета состояния единицы налогового учета

Информация об объекте основных средств

Группа аналитических регистров по назначению

Регистры налогового учета

Стоимость нематериальных активов и НИОКР

Стоимость материалов

Дебиторская и кредиторская задолженность

Задолженность перед бюджетом

Доходы будущих периодов

Расходы будущих периодов

Операции приобретения имущества, услуг

Регистры учета хозяйственных операций

Операции выбытия товаров, работ, услуг

Операции выбытия прочего имущества

Транспортные расходы

«**Таблица составлена по:** Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 143 с.».

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW/(Дата обращения: 10.02.2016)

[↑](#)

2. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. - С.67 [↑](#)
3. Богданова, Н. А.Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова.- Ульяновск : УлГТУ, 2011. - С.15 [↑](#)
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
5. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. - Ульяновск: УлГТУ, 2009. - С.67 [↑](#)
6. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. - С.101 [↑](#)
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. П.19 URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/(Дата обращения: 10.02.2016) [↑](#)
8. Богданова, Н. А.Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова.- Ульяновск : УлГТУ, 2011. - С.15 [↑](#)
9. Туктарова Ф.А. Налоговый учет. Курс лекций / Ф.А. Туктарова. - Пенза, 2012. - С.31 [↑](#)
10. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. - Ульяновск: УлГТУ, 2009. - С.67 [↑](#)
11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. П.22 URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/(Дата

обращения: 10.02.2016) [↑](#)

12. Богданова, Н. А. Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – С.16 [↑](#)
13. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.120 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
14. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.67 [↑](#)
15. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
16. Шахбанов, Р. Б. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Р. Б. Шахбанов. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. – С.125 [↑](#)
17. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. – С.68 [↑](#)
18. Богданова, Н. А. Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – С.18 [↑](#)
19. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет / С.И. Церпенто.- М.: Финансы и статистика, 2008. – С.52 [↑](#)
20. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.68 [↑](#)
21. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)

[↑](#)

22. Свиридова Н.В. Налоговый учет и отчетность Учебное пособие / Н.В. Свиридова. – Пенза: Пензенский гос. Университет, 2005. –С.41 [↑](#)
23. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. – С.105 [↑](#)
24. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
25. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. – С.69 [↑](#)
26. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.68 [↑](#)
27. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
28. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет / С.И. Церпенто.- М.: Финансы и статистика, 2008. –С.55 [↑](#)
29. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.69 [↑](#)
30. Шахбанов, Р. Б. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Р. Б. Шахбанов. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. – С.128 [↑](#)
31. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)

[↑](#)

32. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет / С.И. Церпенто.- М.: Финансы и статистика, 2008. – С.57 [↑](#)
33. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. – С.72 [↑](#)
34. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. – С.107 [↑](#)
35. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.69 [↑](#)
36. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. – С.75 [↑](#)
37. Лешина Е.А. Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – С.70 [↑](#)
38. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.41 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
39. Туктарова Ф.А. Налоговый учет. Курс лекций / Ф.А. Туктарова. – Пенза, 2012. – С.36 [↑](#)
40. Налоговый Кодекс Российской Федерации Гл.25 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)

41. Богданова Н. А.Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова.- Ульяновск : УлГТУ, 2011. – С.19 [↑](#)
42. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. –С. 71 [↑](#)
43. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.255 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
44. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. – С.109 [↑](#)
45. Свиридова Н.В. Налоговый учет и отчетность Учебное пособие / Н.В. Свиридова. – Пенза: Пензенский гос. Университет, 2005. – С.45 [↑](#)
46. Богданова Н. А.Налоговый учет : учебно-практическое пособие / Н. А. Богданова, Д. Г. Айнуллова.- Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 21 [↑](#)
47. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.259 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
48. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. –С. 116 [↑](#)
49. Налоговый Кодекс Российской Федерации Гл.25 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
50. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.:

Проспект, 2013. – С.119 [↑](#)

51. Свиридова Н.В. Налоговый учет и отчетность Учебное пособие / Н.В. Свиридова. – Пенза: Пензенский гос. Университет, 2005. – С.68 [↑](#)
52. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. – С.124 [↑](#)
53. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.169 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
54. Свиридова Н.В. Налоговый учет и отчетность Учебное пособие / Н.В. Свиридова. – Пенза: Пензенский гос. Университет, 2005. – С.69 [↑](#)
55. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.145 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
56. Левкевич М.М. Малый бизнес: учет и налогообложение: Учебное пособие / М. М. Левкевич. - М.: ИНФРА-М, 2013. – С.126 [↑](#)
57. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. –С.129 [↑](#)
58. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)
[↑](#)
59. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций : в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. –С.131 [↑](#)

60. Налоговый Кодекс Российской Федерации Ст.314 URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW(Дата обращения: 10.02.2016)

