

18 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010)



Минфин России приказом от 13.12.2010 № 167н утвердил положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010). Это положение вводится начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 год, то есть с 1 января 2011 года. Одновременно утрачивает силу ранее действовавшее ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». **И.Н. ЛОЖНИКОВ**, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, комментирует новое ПБУ.

23 Переход права собственности: особенности бухгалтерского учета и налогообложения



По общему правилу право собственности на реализуемые товары переходит к покупателю в момент их отгрузки. Но иногда (при сомнении в надежности контрагента или по ряду иных причин) договор заключается с особым порядком перехода права собственности. **Е.И. КАРТАШОВА**, ведущий аудитор ООО «Балансаудит+», рассматривает бухгалтерский и налоговый учет операций в первом и втором случае.

28 Признаем убытки от хищения имущества



В любой организации может произойти неприятное событие – хищение имущества. Как отразить этот факт в бухгалтерском учете? Можно ли учесть убытки от хищения для целей налога на прибыль организаций? На эти вопросы отвечает **Н.В. ОДИНЦОВА**, ведущий бухгалтер отдела бухгалтерской и налоговой отчетности ОАО «Московская объединенная энергетическая компания».



Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 4 Официальная информация

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 5 Налог на прибыль организаций
Д.В. Осипов
- 8 Налог на добавленную стоимость
Е.Н. Вихляева
- 12 Налог на доходы физических лиц
К.В. Котов
- 15 Имущественные налоги
А.В. Сорокин

Профессиональная бухгалтерия

- 18 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010)
И.Н. Ложников
- 23 Переход права собственности: особенности бухгалтерского учета и налогообложения
Е.И. Карташова
- 28 Признаем убытки от хищения имущества
Н.В. Одинцова
- 33 Как учесть расходы на НИОКР
С.П. Родюшкин
- 36 Порядок возврата или зачета переплаты по налогу на прибыль
Е.П. Титова, О.В. Монако
- 38 Расходы на деловые переговоры: вопросы учета
В.Г. Молчанов, Е.В. Мельникова

Вопросы этики

- 40 Этические конфликты: технология разрешения
С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова

Образовательный форум

- 45 «Визитная карточка нашего центра – персональный подход к каждому слушателю» –
Ю.В. Зайцева

Новости региона

Конгресс ЕАА

Члены Президентского совета ИПБ Московского региона в составе делегации ИПБ России приняли участие в очередном 34-м ежегодном конгрессе Европейской Ассоциации Бухгалтеров (European Accounting Association, ЕАА), который состоялся в Риме (Италия) 20-22 апреля 2011 года.

ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»

Минфин России приказом от 02.02.2011 № 11н (зарегистрирован в Минюсте России 29 марта 2011 года) утвердил новое ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Данный приказ вступает в силу с бухгалтерской отчетностью за 2011 год.

ПБУ 23/2011 устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Оно применяется для составления такого отчета в случаях, когда его составление и (или) представление (публикация) предусмотрены законодательством РФ или нормативными правовыми актами, а также когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации отчета.

Отчет о движении денежных средств входит в состав бухгалтерской отчетности организации и представляет собой обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Комментарий к ПБУ 23/2011 читайте в ближайших номерах журнала.

Дорожные фонды: второе рождение

Федеральный закон от 06.04.2011 № 68-ФЗ дополнил Бюджетный кодекс РФ новой статьей 179.4, которая определяет понятие и порядок формирования дорожных фондов.

На фото слева направо: И.Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, Н.В. Савостьянова, член Президентского совета ИПБ Московского региона, Е.И. Копосова, директор ИПБ России, М.Ф. Овсийчук, член Президентского совета ИПБ Московского региона, В.О. Колик, член Президентского совета ИПБ Московского региона, Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона.



Наполнение дорожных фондов будет осуществляться за счет доходов федерального бюджета (бюджета субъекта РФ) от ряда акцизов, некоторых штрафов, транспортного налога и прочих поступлений, в том числе безвозмездных поступлений от физических и юридических лиц на финансовое обеспечение дорожной деятельности, в том числе добровольных пожертвований (в отношении автомобильных дорог общего пользования федерального значения). Специальные обязательные платежи в дорожные фонды не предусмотрены.

Федеральным законом № 68-ФЗ также внесены дополнения:

- в Кодекс РФ об административных правонарушениях – установлена административная ответственность за несоблюдение требований о внесении платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн;

- Федеральный закон от 08.11.2007 № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и дорожной деятельности в Российской Федерации» – включены нормы, регламентирующие проезд по автодорогам на территории РФ транспортных средств с разрешенной максимальной массой свыше 12 тонн.

Новая форма расчетов сумм налоговых льгот

Негосударственные образовательные учреждения Московской области, осуществляющие деятельность по дополнительному профессиональному образованию, и организации, обеспечивающие функционирование указанных образовательных учреждений, должны представлять форму 26.7 «а», если они пользуются налоговыми льготами. В форме производится расчет налогов с учетом использования льгот и суммы средств, высвобождающихся в результате льготного налогообложения у названных учреждений и организаций.

Данная форма утверждена приказом Минфина МО № 24, Минэкономики МО № 42 и УФНС России по Московской области № 01-04-14/86 от 16.03.2011. Приказ введен в действие начиная с бухгалтерской отчетности за I квартал 2011 года.



Когда разрешение на работу не нужно

Иностранцы граждане, приглашенные в Россию с деловой или гуманитарной целью либо в целях осуществления трудовой деятельности и привлекаемые для занятия преподавательской деятельностью в научных организациях и имеющих государственную аккредитацию вузах (за исключением духовных образовательных учреждений), не должны получать разрешение на работу. Такие дополнения внесены в статью 13 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» Федеральным законом от 21.04.2011 № 80-ФЗ.

Согласно дополнениям, которые указанный выше закон внес в статью 25.6 Федерального закона от 15.08.1996 № 114-ФЗ «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» для осуществления рассматриваемой деятельности иностранные граждане получают обыкновенные деловые или обыкновенные гуманитарные визы.

Заметим, что Минздравсоцразвития России пересмотрело квоты на 2011 год на выдачу иностранным гражданам разрешений на работу (приказ от 22.03.2011 № 223н) и квоты на выдачу иностранным гражданам приглашений на въезд в Россию для осуществления трудовой деятельности (приказ от 22.03.2011 № 224н).

Так, для Москвы размер квоты на выдачу разрешений на работу снижен со 128 803 до 126 623, а размер квоты на выдачу приглашений на въезд увеличен с 39 553 до 40 746. Для Московской области первая квота увеличена с 108 090 до 116 448 разрешений, а вторая – с 9 874 до 10 114 приглашений.

Субсидии – по порядку

Правительство Москвы своим постановлением от 05.04.2011 № 109-ПП утвердило порядок предоставления субсидий из бюджета г. Москвы юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ и услуг, некоммерческим организациям, не являющимся государственными учреждениями г. Москвы. Субсидии предоставляются, и соответственно, данный порядок применяется в случаях, предусмотренных законом о бюджете и принимаемыми в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами Правительства Москвы.



Заполняйте платежки правильно



УФНС России по Московской области призывает налогоплательщиков предельно точно и внимательно заполнять платежные документы на перечисление платежей в бюджетную систему. Поля платежных поручений должны быть заполнены в строгом соответствии с правилами, утвержденными приказом Минфина России от 24.11.2004 № 106н. Это позволит сохранить время, не тратя его на поиски утерянных платежей.

С 4 мая 2011 года Управление федерального казначейства по Московской области переходит на новое программное обеспечение. В новом программном средстве «Автоматизированная система Федерального казначейства» (АС ФК) заложен жесткий форматно-логический контроль информации, указываемой плательщиками в платежных документах на уплату налогов и сборов.

Недопустимы даже незначительные неточности в таких полях, как КБК, ИНН, КПП получателя, код ОКАТО. К примеру, если плательщик в этих полях пропустит цифру, проставит вместо цифры «ноль» букву «О» и т.д., денежные средства, перечисленные в бюджетную систему по такому платежному поручению, казначейство отнесет к разряду невыясненных поступлений. В результате у налогоплательщика будет значиться необоснованная задолженность, а налоговые органы будут применять меры по принудительному взысканию образовавшейся задолженности.

На сайте www.r50.nalog.ru налогоплательщики могут воспользоваться on-line услугой «Личный кабинет». В нем есть возможность распечатать заполненные платежные поручения по имеющейся у налогоплательщика задолженности.

Работа с убыточными организациями

УФНС России по г. Москве подвело итоги работы, направленной на организацию комплексного администрирования организаций, заявляющих налоговые убытки, и повышение эффективности контроля по налогу на прибыль организаций, которую управление осуществляло в I квартале 2011 года.

Проведены 204 выездные проверки убыточных организаций, около 95% которых явились результативными. Сумма уменьшенного убытка по результатам проведенных проверок составила 4,3 млрд руб., налог доначислен в сумме 0,2 млрд руб.

Камеральными проверками охвачены 33 тыс. деклараций по налогу на прибыль организаций, в которых заявлены налоговые убытки. На основании 1365 решений налоговых органов убыток уменьшен на 2,7 млрд руб., налог доначислен на общую сумму 46 млн руб.

Кроме того, в результате камерального контроля в I квартале 2011 года 1877 убыточных организаций представили более 2 тыс. уточненных налоговых деклараций, в которых сумма убытка уменьшена на 23,4 млрд руб. и доначислен налог на прибыль в сумме 0,2 млрд руб.

Эффективным методом налогового администрирования убыточных организаций является беседа с их руководителями

в рамках работы комиссий налоговых органов по легализации объектов налогообложения. На заседаниях рабочих групп данных комиссий в I квартале 2011 года были проведены беседы с руководителями 2967 убыточных организаций. В результате 1460 организаций представили уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль организаций с уменьшением убытка на общую сумму 22,0 млрд руб. и доначислением налога на прибыль в сумме 0,2 млрд руб.

Представители УФНС России по г. Москве и московских инспекций участвовали в рабочих группах Межведомственной комиссии в префектурах административных округов и отраслевых департаментах Правительства Москвы (по Регламенту совместных действий налоговых органов города Москвы и органов исполнительной власти города Москвы в работе с убыточными организациями). Проведена беседа с руководителями 127 убыточных организаций.

Общий итог – налоговые убытки уменьшены на 30,5 млрд руб., налог на прибыль организаций доначислен в сумме 0,5 млрд руб., в том числе по уточненным декларациям налоговые убытки уменьшены на 23,4 млрд руб., налог на прибыль доначислен в сумме 0,2 млрд руб.





Налог на прибыль организаций

Рубрику ведет **Д.В. Осипов**, Минфин России



Д.В. Осипов

Страхование от несчастных случаев на транспорте

Организация осуществляет расходы на добровольное страхование работников от несчастных случаев на транспорте. Учитываются ли такие расходы для целей налогообложения прибыли организаций?

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ в пункте 6 статьи 270 НК РФ.

Расходы на добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по видам добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности (подп. 10 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Добровольное страхование от несчастных случаев на транспорте не является условием осуществления организацией своей деятельности. Кроме того, такое страхование не является обязательным видом страхования и не относится к видам добровольного страхования, расходы на которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций.

Заметим, что перечень договоров добровольного страхования, содержащийся в пункте 16 статьи 255 НК РФ, по которым расходы учитываются для целей налогообложения в составе расходов на оплату труда, также не содержит договора страхования работников от несчастных случаев на транспорте.

Таким образом, расходы в виде страховых взносов по договорам страхования от несчастных случаев на транспорте не могут учитываться в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

Аналогичного мнения придерживается ФАС Уральского округа в своем постановлении от 30.01.2008

№ Ф09-57/08-СЗ. Организация осуществила расходы на страхование командированных работников от несчастных случаев на транспорте и учла их при формировании налоговой базы. Однако суд на основании того, что подобные расходы не поименованы в статьях 255, 263, 264, 270 и 291 НК РФ, сделал вывод о неправомерности их учета.

Сопоставимые условия

Что следует понимать под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, для целей статьи 269 НК РФ?

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ в целях главы 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные:

- в той же валюте;
- на те же сроки;
- в сопоставимых объемах;
- под аналогичные обеспечения.

Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным



Организации необходимо расшифровать (определить), что следует понимать под тем или иным критерием сопоставимости.

долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Это означает, что организации необходимо расшифровать (определить, что следует понимать под тем или иным критерием) и закрепить в учетной политике для целей налогообложения каждый из перечисленных выше критериев сопоставимости.

Законодательно никаких ограничений в отношении расшифровки и закрепления в учетной политике для целей налогообложения таких критериев сопоставимости на сегодняшний день

нет. Следовательно, организация может сделать это самостоятельно.

Обратите внимание, что критерии сопоставимости организация может применять только в случае, если в учетной политике для целей налогообложения она закрепила порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях.

Учтите, что долговые обязательства, полученные от юридических и физических лиц, не признаются долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях (письма Минфина России от 21.04.2009 № 03-03-06/1/268 и от 05.05.2010 № 03-03-06/2/83).

Пример

Отчетными периодами по налогу на прибыль организаций для организации признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Организация закрепила в учетной политике для целей налогообложения порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. Также организация расшифровала и закрепила в учетной политике для целей налогообложения следующие критерии сопоставимости:

- критерий «валюта» – долговые обязательства, выраженные в рублях;
- критерий «срок» – долговые обязательства, полученные на срок от одного до трех лет;
- критерий «сопоставимый объем» – долговые обязательства, размер которых варьируется от 100 000 до 500 000 руб.;
- критерий «аналогичное обеспечение» – долговые обязательства, в обеспечение которых предоставляется недвижимое имущество.

Организация в течение квартала получила следующие кредиты:

- 1) 200 000 руб. под 15% годовых на 2 года, обеспечение – земельный участок;
- 2) 500 000 руб. под 20% годовых на 3 года, обеспечение – земельный участок;
- 3) 500 000 руб. под 18% годовых на 1 год, обеспечение – земельный участок;
- 4) 700 000 руб. под 22% годовых на 2 года, обеспечение – земельный участок.

Следовательно, кредиты 1, 2 и 3 являются кредитами, полученными на сопоставимых условиях, а кредит 4 – нет.

Организация в учетной политике для целей налогообложения закрепила порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. Поэтому для определения по первым трем кредитам предельной величины процентов, признаваемых расходом, организации необходимо вычислить такой средний уровень процентов и увеличить его на 20%:

(200 000 руб. x 15% + 500 000 руб. x 20% + 500 000 руб. x 18%) : (200 000 руб. + 500 000 руб. + 500 000 руб.) + 20% = 0,216 или 21,6%.

Процентные ставки по кредитам 1, 2 и 3 ниже среднего уровня процентов. Поэтому организация признает расходы на уплату процентов по этим кредитам в фактическом размере.

Поскольку кредит 4 не является полученным на сопоставимых условиях, предельную величину процентов, признаваемых по нему расходом, организация должна определить по правилу абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ.

Напомним, что в соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Предельная величина процентов, признаваемых расходом, о которой говорится в абзаце 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ, является неким показателем, в пределах которого организация может учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций проценты. Проценты, превышающие данный показатель, не могут быть учтены.

По сути, предельная величина процентов является аналогом среднего уровня процентов, о котором сказано в абзаце 2 пункта 1 статьи 269 НК РФ. Разница лишь в том, что средний уровень процентов определяется по сложной формуле, а предельная величина процентов определяется исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на коэффициент (при оформлении долгового обязательства в рублях). Это два аналогичных показателя, направленных на установление одного и того же ограничения, связанного с учетом в расходах процентов.

В заключение отметим еще один нюанс, который нашел отражение в письме Минфина России от 05.05.2010 № 03-03-06/2/83. Допустим, организация в учетной политике закрепила порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. Тогда она сможет применить порядок учета предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на коэффициент, только при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях. Если долговое обязательство выдано в том же квартале на сопоставимых условиях, ставка рефинансирования ЦБ РФ, увеличенная на коэффициент, не может быть использована при определении предельной величины процентов, признаваемых расходом.

Для рассмотренного примера это означает, что по первым трем кредитам предельную величину процентов, признаваемых расходом, организация не может определить исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на коэффициент.

Создание нормальных условий труда

Организация для работников приобрела электрический чайник. Вправе ли она учесть расходы на его приобретение для целей налогообложения прибыли организаций?

Прямой нормы, позволяющей организации учесть для целей налогообложения прибыли организаций расходы на приобретение электрического чайника для работников, в Налоговом кодексе РФ нет. Вместе с тем подпункт 7 пункта 1 статьи 264 НК РФ определяет, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ.

Регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений в соответствии с Конституцией РФ, федеральными конституционными законами осуществляется, в частности, трудовым законодательством (включая законодательство об охране труда), состоящим из Трудового кодекса РФ, иных федеральных законов и законов субъектов РФ, содержащих нормы трудового права.

Работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки (ст. 163 ТК РФ). К таким условиям, в частности, относятся условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Под условиями труда следует понимать совокупность факторов производственной среды и трудового

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда.



Расходы на приобретение электрического чайника могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника (ст. 209 ТК РФ). Кроме того, статья 22 ТК РФ обязывает работодателя обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда возлагается на работодателя. В этих целях работодателем по установленным нормам оборудуются, в частности, санитарно-бытовые помещения, а также помещения для приема пищи (ст. 223 ТК РФ).

Как видим, расходы на приобретение электрического чайника могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций. Для экономического обоснования, необходимого для учета этих расходов, организации необходимо принять во внимание указанные нормы Трудового кодекса РФ.

Безусловно, положения Трудового кодекса РФ выделяют лишь некоторые категории работников, для которых установлены специальные поощрения. Например, на работах с вредными условиями труда работникам бесплатно выдается молоко. Следовательно, расходы на молоко будут учитываться для целей налогообложения прибыли, поскольку работодатель обязан его выдавать.

Что касается приобретения чайника, то, конечно, специальной категории работников, которой он был бы нужен, нет. Но есть общие нормы Трудового кодекса РФ, говорящие об охране труда, которые применимы ко всем категориям работников. Кроме того, статья 264 НК РФ содержит положение об обеспечении нормальных условий труда, расходы на которое учитываются для целей налогообложения. А значит, расходы вполне обоснованны.

Отметим, что статья 223 ТК РФ говорит об оборудовании помещений для приема пищи. Однако есть организации, которые не могут в силу материальных или физических возможностей оборудовать такие помещения. Но это не означает, что такие организации не вправе приобрести чайник и учесть расходы на его приобретение.

Вывод о правомерном учете расходов на приобретение чайника поддерживает ФАС Московского округа (постановление от 30.10.2009 № КА-А40/11455-09). Суд отметил, что расходы на приобретение электрочайника связаны с необходимостью создания работникам нормальных условий труда в соответствии с трудовым законодательством, носят производственный характер и правомерно учтены организацией при исчислении налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ.

Налог на добавленную стоимость

Рубрику ведет **Е.Н. Вихляева**, советник отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Школьные обложки

Правомерно ли при реализации обложек для школьных контурных карт и атласов применять ставку налога на добавленную стоимость в размере 10%, которая применяется при реализации обложек школьных учебников?

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 164 НК РФ и Перечню кодов видов товаров для детей в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой

ставке 10% (утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908) при реализации обложек для учебников, дневников и тетрадей, указанных по коду 54 6395, применяется ставка НДС в размере 10%.

Школьные контурные карты и атласы в соответствии с указанным классификатором не относятся к школьным учебникам, обложки для которых подлежат налогообложению по ставке налога 10%. Поэтому при реализации обложек для школьных контурных карт и атласов применяется ставка НДС в размере 18%.

Восстановление НДС после перехода на «упрощенку»

С 1 января 2010 года организация перешла с общего режима налогообложения на упрощенную систему.

В 2009 году организация ввезла товар на территорию Российской Федерации. При таможенном оформлении товаров в режиме выпуска для внутреннего потребления таможенный орган откорректировал таможенную стоимость товаров и суммы таможенных платежей, в том числе НДС. Исчисленная таможенным органом сумма налога была уплачена в полном объеме и принята к вычету в порядке, установленном статьями 171 и 172 НК РФ.

Организация не согласилась с решением таможенного органа о корректировке и обратилась в Арбитражный суд. В декабре 2010 года Арбитражный суд вынес решение о неправомерной корректировке таможенной стоимости и сумм таможенных платежей. После этого таможенный орган принял решение об уменьшении суммы таможенных платежей и возвратил организации излишне уплаченную сумму НДС.

Должна ли организация в данном случае восстановить налог, принятый к вычету по ввезенным товарам? Если да, то в каком налоговом периоде?

Суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска для внутреннего потребления, подлежат вычетам в случае использования товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. Так сказано в пункте 2 статьи 171 НК РФ.

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ установлено: суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, подлежат вычетам после принятия товаров на учет и на основании документов, подтверждающих фактическую уплату налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Согласно пункту 10 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914), при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в книге

покупок регистрируется таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

Таким образом, право на вычет НДС, фактически уплаченного при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, в котором выполнены все перечисленные условия, в том числе имеется таможенная декларация, подлежащая регистрации в книге покупок.

Если организация использовала товары, ввезенные в 2009 году на территорию Российской Федерации, для операций, осуществляемых в 2009 году по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению НДС, то при возврате таможенным органом сумм этого налога по решению суда ей следует произвести корректировку налоговых вычетов за тот налоговый период, в котором суммы налога принимались к вычету.

Если же ввезенные товары не были использованы указанной организацией для операций, осуществляемых в 2009 году по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению НДС, то согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ суммы НДС, уплаченные таможенному органу при ввозе товаров и принятые к вычету в 2009 году в порядке, установленном пунктом 1 статьи 172 НК РФ, подлежали восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу организации на упрощенную систему налогообложения. Поэтому при возврате таможенным органом сумм налога организации следует произвести корректировку налоговых вычетов за тот налоговый период, в котором суммы налога принимались к вычету, а также корректировку восстановленных сумм налога за налоговый период, предшествующий переходу организации на этот специальный налоговый режим.

Согласно пункту 1 статьи 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации в книге покупок регистрируется таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.



Учитывая изложенное, организация, перешедшая с 1 января 2010 года на упрощенную систему налогообложения, должна представить в налоговый орган по месту постановки на учет корректирующие налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за соответствующие налоговые периоды, в которых отражены корректировки налоговых вычетов и (или) восстановленных сумм налога.

Неотделимые улучшения арендованного имущества

Организация-арендатор с привлечением подрядных организаций произвела работы в арендованном имуществе, в результате которых созданы улучшения, неотделимые без вреда для данного имущества. В целях применения налога на прибыль организаций затраты в виде неотделимых улучшений арендованного имущества подлежат амортизации. Вправе ли организация при безвозмездной передаче результатов работ по улучшению арендованного имущества, неотделимых без вреда для данного имущества, определять налоговую базу по НДС исходя из стоимости фактически произведенных расходов по улучшению арендованного имущества с учетом сумм начисленной в установленном порядке амортизации?

Согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ, операции по реализации работ на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения НДС. В целях этого налога реализацией работ также признается передача права собственности на результаты выполненных работ на безвозмездной основе.

Таким образом, передача арендатором арендодателю на безвозмездной основе результатов работ по улучшению арендованного имущества, неотделимых без вреда для данного имущества, произведенных с привлечением подрядных организаций, признается объектом налогообложения НДС.

Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) установлен статьей 154 НК РФ. Данной статьей особенности определения налоговой базы в отношении результатов работ по улучшению арендованного имущества, неотделимых без вреда для данного имущества, затраты по которым в целях налога на прибыль организаций подлежат амортизации, не предусмотрены.

Таким образом, налоговая база по НДС в отношении указанных результатов работ определяется на основании пункта 1 статьи 154 НК РФ, как стоимость переданных результатов работ, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ и без включения в них НДС.

Прекращение договора простого товарищества

В рамках договора простого товарищества была осуществлена реконструкция нескольких объектов недвижимости, переданных в качестве вкладов участниками товарищества. Работы по реконструкции объектов недвижимости осуществлялись силами подрядных организаций. После окончания реконструкции объекты использовались для совершаемых в рамках данного договора операций, подлежащих налогообложению НДС.

Статьей 154 НК РФ особенности определения налоговой базы в отношении результатов работ по улучшению арендованного имущества, неотделимых без вреда для данного имущества, не предусмотрены.

Библиотека профессионального бухгалтера



Техника валютных операций: Учебное пособие / Г.Н. Бурлак, О.И. Кузнецова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 319 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9558-0133-9

В книге комплексно изложены теоретические принципы и конкретные методы и приемы техники валютных операций в банках, ориентированные на новые требования международного банковского бизнеса с учетом российской практики. Приведены основные положения учета и контроля валютных операций в банках, исследован механизм их проведения. Показаны специфика осуществления валютных операций в основных секторах валютного рынка России, их классификация и систематизация. Рассмотрены и проанализированы техника валютных операций в коммерческих банках, на бирже и межбанковском рынке. Особое место занимает бухгалтерский учет валютных операций.

Для студентов и преподавателей экономических специальностей, работников экономических служб предприятий, кредитных учреждений и финансовых органов. Код – 094760.04.01. Цена оптовая – 299.90 Информацию об условиях приобретения см. на с. 44.

В декабре 2010 года участники товарищества приняли решение о прекращении договора простого товарищества и разделе имущества между ними.

Правомерно ли участник, ведущий общий учет операций, совершаемых в рамках договора простого товарищества, принимал к вычету суммы НДС, предъявленные ему при проведении реконструкции объектов недвижимости? Обязан ли этот участник исчислить НДС при передаче участникам товарищества их долей, в случае если остаточная стоимость имущества, передаваемого участникам, не превышает стоимость имущества, согласованную сторонами при внесении вкладов? Обязан ли участник товарищества, ведущий общий учет операций, восстановить суммы НДС, если полученный им при прекращении договора объект недвижимости в дальнейшем будет использоваться для операций, подлежащих налогообложению?

Особенности исчисления и уплаты НДС при осуществлении операций в рамках договора простого товарищества регулируются статьей 174.1 НК РФ. Согласно нормам данной статьи, при совершении в рамках договора простого товарищества операций по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) обязанности налогоплательщика НДС возлагаются на участника товарищества, ведущего общий учет операций, осуществляемых в рамках данного договора. Кроме того, этому участнику товарищества предоставляются налоговые вычеты по товарам (работам, услугам, имущественным правам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым для осуществления операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, если реконструированные объекты недвижимости использовались для осуществляемых в рамках договора простого товарищества операций, подлежащих налогообложению НДС, то участник товарищества, ведущий общий учет операций, принимает к вычету в общеустановленном порядке:

- суммы НДС по строительным работам, предъявленные ему подрядными организациями при проведении ими реконструкции объектов недвижимости;
- суммы НДС по товарам (работам,

услугам), приобретенным для выполнения этих строительно-монтажных работ;

- суммы НДС, предъявленные этому участнику товарищества по товарам (работам, услугам), используемым при реконструкции указанных объектов.

На основании подпункта 6 пункта 3 статьи 39 и подпункта 1 пункта 2 статьи 146 НК РФ операции по передаче имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества не признаются объектом налогообложения НДС. В связи с этим при прекращении договора простого товарищества и передаче участнику товарищества или его правопреемнику реконструированных в рамках данного договора объектов недвижимости по стоимости, соответствующей первоначальному взносу, НДС участником товарищества, ведущим общий учет операций, осуществляемых в рамках договора простого товарищества, не исчисляется.

При решении вопроса о восстановлении НДС следует учесть положение подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ. Согласно ему, суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, подлежат восстановлению в случае их дальнейшего использования для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, за исключением передачи имущества участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества. Поэтому если участник товарищества или его правопреемник будет в дальнейшем использовать полученные при прекращении договора простого товарищества объекты недвижимости для осуществления операций, не облагаемых НДС, суммы налога по этим объектам, принятые к вычету участником товарищества, осуществлявшим ведение общего учета операций, совершенных в рамках договора простого товарищества, подлежат восстановлению участником товарищества или его правопреемником в общеустановленном порядке. 

При совершении в рамках договора простого товарищества операций по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) обязанности налогоплательщика НДС возлагаются на участника товарищества, ведущего общий учет операций.



Налог на доходы физических лиц

Рубрику ведет **К.В. Котов**, советник ФНС России

Как подтвердить расходы на лечение

Каким документом подтверждаются фактические расходы на лечение?

Налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, в сумме, уплаченной за лечение, предоставляется налогоплательщику, если лечение проводится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение. Одним из таких документов является справка об оплате медицинских услуг для предоставления в налоговые органы Российской Федерации (далее – Справка). Форма Справки утверждена приказом Минздрава России и МНС России от 25.07.2001 № 289/БГ-3-04/256.

Справка удостоверяет факт получения медицинской услуги и ее оплаты через кассу учреждения здравоохранения за счет средств налогоплательщика. Она выдается после оплаты медицинской услуги и при наличии документов, подтверждающих произведенные расходы, по требованию налогоплательщика, производившего оплату медицинских услуг.

Таким образом, если налогоплательщик при подаче декларации представил необходимые документы, подтверждающие его право на социальный налоговый вычет, в том числе Справку, он может воспользоваться социальным налоговым вычетом за тот налоговый период, в котором были произведены расходы.

Страховое возмещение

Физическое лицо одновременно с оформлением в банке ипотечного кредита заключило договор имущественного страхования предмета залога – квартиры, по которому выгодоприобретателем

является банк. Облагается ли НДФЛ сумма страхового возмещения, полученная банком по договору имущественного страхования и направленная на погашение задолженности заемщика по кредитному договору? Если да, то на ком лежат обязанности по исчислению и уплате налога?

По договору имущественного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию) при наступлении предусмотренного в договоре события (страхового случая) возместить другой стороне (страхователю) или иному лицу, в пользу которого заключен договор (выгодоприобретателю), причиненные вследствие этого события убытки в застрахованном имуществе либо убытки в связи с иными имущественными интересами страхователя (выплатить страховое возмещение) в пределах определенной договором суммы (страховой суммы). На это указывают положения пункта 1 статьи 929 ГК РФ.

Исходя из положений данной статьи, банк как выгодоприобретатель имеет право требовать от страховщика исполнения обязательства в свою пользу и распоряжаться по своему усмотрению страховым возмещением, поступившим от страховщика, в том числе направлять на погашение задолженности по кредитному договору.

С учетом положений подпункта 2 пункта 1 статьи 208 и статьи 209 НК РФ страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные как страхователем – физическим лицом, так и любым иным выгодоприобретателем от российской организации, являются объектом налогообложения НДФЛ.

Таким образом, суммы страхового возмещения, полученные банком как выгодоприобретателем по договору имущественного страхования предмета залога, заключенного налогоплательщиком с российской страховой организацией, и направленные на

Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные как страхователем – физическим лицом, так и любым иным выгодоприобретателем от российской организации, являются объектом налогообложения НДФЛ.

Оплата организацией услуг банка по перечислению физическим лицам дивидендов не приводит к образованию дохода в натуральной форме, подлежащего налогообложению.

погашение задолженности заемщика по кредитному договору, являются доходами этого лица.

Пунктом 4 статьи 213 НК РФ предусмотрено, что по договору добровольного имущественного страхования доход налогоплательщика, подлежащий налогообложению, определяется в случае гибели или уничтожения застрахованного имущества как разница между суммой страховой выплаты и рыночной стоимостью этого имущества на дату заключения такого договора, увеличенную на сумму страховых взносов, произведенных налогоплательщиком.

Таким образом, если при выплате страхового возмещения возникает налоговая база, то обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налога, предусмотренные статьей 226 НК РФ, возлагаются на российскую организацию-страховщика.

Беспроцентный заем на приобретение квартиры

Организация выдала сотруднику беспроцентный заем на приобретение квартиры. Облагается ли доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование этим займом?

В соответствии с абзацем 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Исключение составляет материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

Материальная выгода, указанная выше, освобождается от налогообложения при условии, что у налогоплательщика есть право на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 2 пункта 1

статьи 220 НК РФ. При этом не имеет значения, полностью или частично налогоплательщик использовал право на такой вычет.

Комиссия банка за перечисление дивидендов

Общество с ограниченной ответственностью должно выплатить своим участникам дивиденды. При перечислении дивидендов на банковские счета участников банк удержал с организации комиссию за свои услуги. Приводит ли это к образованию для участников дохода в натуральной форме?

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся оказанные в его интересах услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой. Основание – подпункт 2 пункта 2 статьи 211 НК РФ.

Общество с ограниченной ответственностью обязано выплатить участникам общества прибыль, решение о распределении которой принято его участниками. На это указывает пункт 2 статьи 29 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Следовательно, общество должно обеспечить получение его участниками дохода от долевого участия в нем любым не противоречащим законодательству способом. Один из таких способов – перечисление дивидендов на банковские счета.

Таким образом, услуги банка по перечислению дивидендов оказываются самому обществу, и оплата этих услуг производится исключительно в его интересах, а не в интересах участников общества. А значит, оплата организацией услуг банка по перечислению физическим лицам дивидендов не приводит к образованию дохода в натуральной форме, подлежащего налогообложению.

Сдача в аренду жилья

Гражданин в начале 2011 года сдал в аренду принадлежащее ему жилье. В мае договор был расторгнут. Когда и как гражданин должен отчитаться перед налоговыми органами?

Налогоплательщики, получающие доходы от физических лиц по договорам аренды имущества, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую



Страхование риска ответственности директоров и управляющих осуществляется в добровольном порядке на основании правил, разработанных страховщиками.

декларацию. Таково требование пункта 3 статьи 228 НК РФ.

При прекращении выплат по договору аренды имущества указанные налогоплательщики обязаны представить в инспекцию налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде в течение пяти дней со дня прекращения таких выплат. На это указывает пункт 3 статьи 229 НК РФ.

Если налогоплательщик до конца налогового периода представил налоговую декларацию в связи с прекращением выплат по договору аренды имущества и в течение этого налогового периода больше не получал аналогичных доходов, он вправе не представлять налоговую декларацию в отношении доходов, полученных по указанному договору, в срок, установленный пунктом 1 статьи 229 НК РФ (не позднее 30 апреля).

Если же налогоплательщик в течение налогового периода заключил новый договор аренды этого имущества, он представляет налоговую декларацию в соответствии с пунктом 1 статьи 229 НК РФ. При этом такая декларация представляется как уточненная.

Страхование ответственности члена совета директоров

Организация застраховала ответственность члена совета директоров. По этому договору организация оплатила страховой взнос. Возникает ли у данного члена совета директоров налоговая база по НДФЛ?

При заключении договора страхования ответственности лиц, занимающих должности в органах управления организации, страховые взносы (страховую премию) страховщику, как правило, выплачивает сама организация, являющаяся страхователем.

К данным отношениям применяются положения статьи 213 НК РФ, согласно которой при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы. Исключение составляют случаи, когда страхование физических лиц производится работодателями по договорам обязательного

страхования, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью и (или) медицинских расходов застрахованных физических лиц.

В настоящее время закона, содержащего требование об обязательности страхования ответственности руководителей компаний, в России не существует. Страхование риска ответственности директоров и управляющих осуществляется в добровольном порядке на основании правил, разработанных страховщиками.

Указанные страховые взносы и страховые выплаты не включены в перечень компенсационных выплат, не подлежащих налогообложению налогом на доходы физических лиц, установленный пунктом 3 статьи 217 НК РФ. Следовательно, в данном случае у застрахованных лиц возникает объект налогообложения НДФЛ в виде сумм страховых выплат, а также страховых премий или взносов.

Доход при ликвидации компании

Общество с ограниченной ответственностью приняло решение о ликвидации. После удовлетворения требований кредиторов у организации остались земельные участки, которые она передает участникам. Возникает ли в данном случае налоговая база по НДФЛ? Если да, кто должен уплатить налог в бюджет?


Порядок определения налоговой базы в отношении доходов, полученных физическими лицами – учредителями, участниками или акционерами ликвидируемых организаций, положениями главы 23 НК РФ прямо не установлен. В то же время статья 41 НК РФ предусматривает, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» участники общества вправе получить в случае ликвидации общества часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость.

Доход, полученный налогоплательщиком от ликвидируемого общества с

ограниченной ответственностью в виде земельных участков, является доход налогоплательщика, подлежащим налогообложению НДФЛ.

Сумма подлежащего налогообложению дохода определяется исходя из рыночной стоимости упомянутых участков за минусом расходов на приобретение долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью. Обязанности

налогового агента, предусмотренные пунктом 1 статьи 226 НК РФ, исполняет ликвидируемое общество. При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет об этом факте налоговый орган по месту своего учета (п. 5 ст. 226 НК РФ). 

Имущественные налоги

Рубрику ведет **А.В. Сорокин**, начальник отдела имущественных и прочих налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Формирование первоначальной стоимости

Организация для приобретения основных средств заключила с банком договор об открытии невозобновляемой кредитной линии. Расходы на уплату процентов по данному кредиту, начисленных до ввода объектов основных средств в эксплуатацию, а также сумма банковской комиссии включены в состав прочих расходов и не увеличивают первоначальную стоимость основных средств. Правильно ли поступила организация?

Налоговая база по налогу на имущество организаций, при определении которой в соответствии со статьей 375 НК РФ учитывается остаточная стоимость основных средств, формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), первоначальной стоимостью основных средств (активов), приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объекта основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Актив принимается к бухгалтерскому учету в состав основных средств при соблюдении условий, установленных пунктом 4 ПБУ 6/01.



А.В. Сорокин

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

В соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н) расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

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

Для целей ПБУ 15/2008 под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии установленных ПБУ 15/2008 условий. Эти проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором прекратилось приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива.

Таким образом, расходы по займам, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору) при осуществлении инвестиций на приобретение, сооружение и (или) изготовление основного средства, включаются в первоначальную стоимость основного средства в течение срока займа (кредитного договора) до момента ввода в эксплуатацию объекта инвестиций.



Если покупка земли признана недействительной

Организация в 2008 году приобрела у районной администрации земельный участок и начала уплачивать за него земельный налог. Однако в 2010 году постановление районной администрации о передаче организации земельного участка суд признал недействительным в связи с тем, что этот земельный участок является федеральной собственностью. С какого момента организация должна перестать уплачивать земельный налог? Может ли она учесть в составе прочих расходов уплаченный за два года земельный налог?

Право собственности на земельные участки юридических лиц возникают по основаниям, установленным гражданским законодательством, федеральными законами. Так сказано в статье 25 Земельного кодекса РФ.

Обязанность по осуществлению государственной регистрации (снятию с регистрации) прав на недвижимые объекты и сделок с ними осуществляется в соответствии с требованиями статьи 131 ГК РФ, Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

ВАС РФ в своем постановлении от 23.07.2009 № 54 указал, что государственная регистрация прав на недвижимые объекты является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Следовательно, обязанность уплачивать земельный налог возникает у юридического лица с момента регистрации за ним права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования или права пожизненного наследуемого владения на земельный участок, то есть внесения записи в реестр. Прекращается эта обязанность со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

В силу статьи 167 ГК РФ при недействительности сделки каждая из сторон обязана возратить (возместить) другой все полученное по сделке, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

Судебная практика показывает, что по смыслу Гражданского кодекса РФ погашение записи в Едином государственном реестре прав на недвижимое

имущество как способ восстановления нарушенного права истца возможно как следствие недействительности сделки. Признание недействительности сделки, на основании которой внесена запись в ЕГРП, является основанием для последующего внесения изменений в реестр. Но не для признания зарегистрированного права недействительным.

Кроме того, суды отмечают, что действующее законодательство не устанавливает в качестве последствий недействительности сделки аннулирование в судебном порядке записи о государственной регистрации права в ЕГРП. (См., например, постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 16.06.2010 по делу № А33-19722/2009, восемнадцатого арбитражного Апелляционного суда от 27.10.2010 № 18АП-10128/2009 по делу № А07-1596/2009.)

Такая позиция судов согласуется с позицией ВАС РФ, которая изложена в его постановлении от 30.06.2009 № 1054/09 и определении от 21.06.2010 № ВАС-7272/10.

При наличии в ЕГРП записи о праве одного лица на недвижимое имущество государственную регистрацию права иного лица, в пользу которого принято решение суда, рекомендуется производить только при наличии заявления о прекращении зарегистрированного права или в случае, если это прямо следует из мотивировочной или резолютивной части судебного акта. Так сказано в пункте 10 Методических рекомендаций о порядке государственной регистрации прав на недвижимое имущество на основании судебных актов (утв. приказом Росрегистрации от 07.06.2007 № 112).

Учитывая изложенное, если по решению суда признано недействительным постановление администрации города о передаче в собственность организации земельного участка, то решение суда является основанием для прекращения права собственности организации на земельный участок и обращения в соответствующие органы с заявлением об исключении из ЕГРП. А значит, организация признается налогоплательщиком в отношении указанного земельного участка до дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок и исключения организации из ЕГРП.

Государственная регистрация прав на недвижимые объекты является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

Исчисленный в установленном порядке земельный налог за земельный участок учитывается для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов организации.

Ошибка в кадастровой стоимости

Орган, осуществляющий кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, сообщил в налоговый орган и налогоплательщику об изменении кадастровой стоимости земельных участков в результате технических ошибок, допущенных в текущем налоговом периоде. Как в этом случае уплачивать земельный налог?

Налоговая база для исчисления земельного налога определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Основание – пункт 1 статьи 391 НК РФ.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе и об их владельцах в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации. Кроме того, эти органы должны ежегодно до 1 марта представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года. Это следует из пункта 4 статьи 85 НК РФ.


Статья 28 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» определяет порядок исправления технических ошибок, допущенных органом кадастрового учета при ведении государственного кадастра недвижимости, которые привели к несоответствию сведений, внесенных в государственный кадастр недвижимости.

Пункты 2 и 3 указанной статьи гласят: техническая ошибка в сведениях подлежит исправлению на основании решения органа кадастрового учета в случае обнаружения данным органом такой ошибки или поступления в орган кадастрового учета от любого лица

заявления о такой ошибке либо на основании вступившего в законную силу решения суда об исправлении такой ошибки. Решение органа кадастрового учета об исправлении технической ошибки в сведениях должно содержать дату выявления ошибки, ее описание с обоснованием квалификации соответствующих внесенных в государственный кадастр недвижимости сведений как ошибочных, а также указание, в чем состоит исправление ошибки.

Учитывая изложенное, а также существующую судебную практику, исправление технических ошибок, допущенных при ведении государственного земельного кадастра, осуществляется в случае, если нет оснований полагать, что такое исправление может причинить ущерб либо нарушить законные интересы правообладателей земельных участков или третьих лиц, которые полагались на соответствующие записи в государственном земельном кадастре. Если же такие основания есть, исправление осуществляется на основании решения суда (арбитражного суда). Так, в частности, сказано в постановлении ФАС Поволжского округа от 21.10.2009 по делу № А12-2649/2009 и постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2010 по делу № А41-23495/09.

Поэтому, если орган Росреестра решил исправить техническую ошибку, и это привело к уменьшению кадастровой стоимости земельного участка, величина которой распространяется на предыдущие налоговые периоды, то земельный налог за предыдущие налоговые периоды следует пересчитать.

Если же исправление технической ошибки приводит к увеличению кадастровой стоимости земельного участка и осуществлено по решению суда, это является основанием для перерасчета земельного налога за предыдущие налоговые периоды и необходимости предоставления уточненных налоговых деклараций. 

Уважаемые читатели!

Редакция журнала приглашает к сотрудничеству авторов.

По всем вопросам обращайтесь по тел.: **8 (499) 180-77-47** или e-mail: **binfa@inbox.ru**

И.Н. Ложников, председатель комитета
по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010)

Минфин России приказом от 13.12.2010 № 167н утвердил положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010). Это положение вводится начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 год, то есть с 1 января 2011 года. Одновременно утрачивает силу ранее действовавшее ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».



И.Н. Ложников

Общие положения

Предметом (назначением) ПБУ 8/2010 является «установление порядка отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций».

Если провести анализ перечня видов договоров, а также источников собственных средств и резервов организации, на которые действие ПБУ 8/2010 не распространяется, можно отметить, что большинство указанных видов ограничений (договоров и резервов) объединены общим качеством. А именно: они непосредственно не касаются обязательств организации в отношении третьих лиц (за исключением заведомо убыточных договоров и расчетов по налогу на прибыль).

Признание оценочного обязательства, отражение информации об условном обязательстве и условном активе

Оценочным обязательством признается обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Это не новая категория. Прежнее ПБУ 8/01 также ее предусматривало, но использовало другую формулировку – условное обязательство, по которому на счетах бухгалтерского учета создавались резервы.

Что касается условий признания (возникновения) оценочного обязательства, то они практически не изменились. Они

включают в себя большую вероятность наступления потерь (расходов) вследствие уже произошедшего события, чем их отсутствие, собственно уменьшение экономических выгод, а также возможность обоснованной оценки предполагаемых потерь.

Последнее условие – обоснованность оценки – не означает обязательной идентичности (равенства) признанного оценочного обязательства и будущей фактической величины расхода, связанного с исполнением такого обязательства. В данном случае важно лишь, чтобы на момент признания оценочного обязательства его размер был наиболее вероятным. Подобная уверенность должна быть следствием проведенного организацией анализа условий договоров, экспертных заключений и иных необходимых процедур.

Существенным уточнением правил отражения оценочных обязательств, содержащихся в ПБУ 8/2010, является возможность отнесения сумм начисленных резервов не только на счета учета затрат на производство (на расходы по обычным видам деятельности) или на прочие расходы (счет 91), но и включение данных расходов в **стоимость актива** (п. 8 ПБУ 8/2010).

Поясним, о чем идет речь. Как известно, согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) «текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты,

В силу существенной неопределенности условного обязательства оно не должно признаваться (отражаться) в бухгалтерском учете (п. 14 ПБУ 8/2010).

связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются организацией раздельно» (п. 11).

Это означает, что все расходы, формирующие затраты по капитальным или финансовым вложениям, должны предварительно аккумулироваться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» или на счете 58 «Финансовые вложения». При принятии же объекта к учету все затраты, включая и начисленные резервы под оценочные обязательства, связанные с приобретением внеоборотных активов и финансовых вложений, должны включаться в первоначальную стоимость (фактическую себестоимость) этих объектов.

Таким образом, начисление резервов предстоящих расходов под оценочные обязательства в части осуществления: – обычной деятельности производится по дебету счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 44 и др.) и прочих расходов (счет 91) и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов»; – по капитальным и финансовым вложениям – по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и прочих расходов (счет 91) и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Конкретная корреспонденция счетов зависит от назначения резерва и порядка его формирования. Например, резервы под гарантийное обслуживание и ремонт выпускаемой продукции включаются в себестоимость соответствующих видов продукции, то есть в дебет счета 20 «Основное производство» и счета 23 «Вспомогательные производства». В организациях торговли расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию проданных товаров (если согласно условиям договора купли-продажи такие расходы берет на себя организация торговли) относятся в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

В свою очередь, резервы, связанные с возможной реструктуризацией деятельности организации, с судебными разбирательствами, в том числе по искам налоговых органов, формируются за счет финансовых результатов. При этом на соответствующие суммы дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Принципиальным моментом для квалификации оценочных обязательств являются содержащиеся в тексте ПБУ 8/2010 исключения при признании подобных обязательств. Так, не признаются

в качестве оценочного обязательства ожидаемые убытки от деятельности организации, включая результаты работы ее подразделений, результаты от реализации отдельных видов продукции, работ, услуг, регионов и т.п.

По сравнению с ранее действовавшим ПБУ 8/01 **категория условного обязательства** в ПБУ 8/2010 практически ничем не отличается. Как и ранее, условное обязательство – это **возможное обязательство** организации, являющееся следствием (результатом) прошлых событий, вероятность превращения которого из гипотетического в реально наступившее зависит от ряда будущих событий, вероятность наступления которых не может быть точно определена. В силу существенной неопределенности условного обязательства оно не должно признаваться (отражаться) в бухгалтерском учете (п. 14 ПБУ 8/2010).

То же относится и к категории **условного актива**, который, как и ранее, представляет собой **возможное** увеличение экономических выгод организации (в ПБУ 8/2010 – возникновение актива), являющегося следствием прошлых событий. Возможность увеличения экономических выгод в свою очередь связана с наступлением в будущем некоторых событий. При этом вероятность наступления подобных событий в будущем не может быть точно определена. Например, возмещение причиненного организации ущерба третьими лицами, когда факт ущерба доказан (то есть событие хозяйственной жизни произошло), но взыскание с ответчика суммы штрафа и точное определение его размера зависит от решения суда.

Как и условные обязательства, условные активы не должны признаваться (отражаться) в бухгалтерском учете. Информация о них раскрывается в бухгалтерской отчетности (как правило, в пояснительной записке).

Определение величины оценочного обязательства

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010).

Важно отметить, что подобная оценка фиксируется **по состоянию на отчетную дату**. Тем самым законодатель

ПБУ 8/2010 вводит в систему регулирования бухгалтерского учета механизм дисконтирования величины оценочного обязательства (п. 20).

фактически допускает (предполагает) возможность последующего изменения оценки этого обязательства. Необходимость же подобного изменения, естественно, будет иметь место в случае, если срок погашения оценочного обязательства превышает отчетный период (12 месяцев).

ПБУ 8/2010 вводит в систему регулирования бухгалтерского учета механизм дисконтирования величины оценочного обязательства (п. 20). Отметим, что сама по себе норма необходима, но в механизме (алгоритме) ее действия, по мнению автора, нарушена логическая цепь операций.

Так, изначальное определение итогового размера ожидаемых потерь – величины оценочного обязательства – предполагается устанавливать исходя из принятого в организации коэффициента дисконтирования. При этом в ПБУ 8/2010 не раскрывается порядок расчета данного коэффициента, что может в свою очередь привести к субъективизму в его определении.

Ожидаемое изменение цен, а следовательно, и значение коэффициента дисконтирования зависит от предполагаемой динамики уровня инфляции и цены денег («цены золота»). К сожалению, сделать объективные прогнозы таких показателей на несколько лет вперед для организации не всегда представляется возможным.

Поэтому более логично было бы изменить как последовательность расчета суммы будущих потерь (ожидаемого размера оценочного обязательства), так и характер определения изменения уровня цен (коэффициента дисконтирования). При этом размер «долгосрочного» оценочного обязательства на отчетную дату можно было бы устанавливать исходя из текущего уровня цен, а возможное увеличение этого обязательства в последующих отчетных периодах корректировать (индексировать) исходя из официального прогноза уровня инфляции в стране.

Существенным моментом при исчислении размера оценочного обязательства является вводимый ПБУ 8/2010 перечень не принимаемых в расчет видов доходов и расходов (п. 19). Действительно, характер ожидаемых видов «сопутствующих» доходов и расходов влияет на порядок их признания (или непризнания) в бухгалтерском учете. Рассмотрим данный тезис подробнее.

Не принимаются в расчет отложенные налоговые активы и (или) отложенные налоговые обязательства, связанные с корректировкой налога на прибыль организаций, как показатели (категории), уже оказавшие непосредственное влияние на величину причитающегося налога на прибыль. Если же учесть их величины еще и при оценке оценочного обязательства, произойдет задвоение сумм временных разниц.

Не принимаются в расчет также «ожидаемые» поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством». Подобное исключение объясняется требованием одного из принципов ведения бухгалтерского учета, а именно, «требования осмотренности», когда организация выражает «большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов» (ПБУ 1/2008). В связи с этим доходы и активы признаются в момент их фактического поступления или получения безусловного права на их получение. Аналогичное ограничение установлено и для ожидаемых встречных требований.

В то же время в пункте 19 ПБУ 8/2010 содержится и другая норма, согласно которой «в случае если у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении организацией соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива. Величина такого актива не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива».

Возникает вопрос, в чем разница между ожидаемыми поступлениями, не влияющими на величину оценочного обязательства, и ожидаемыми поступлениями, по которым «имеется уверенность» и которые влияют на величину оценочного обязательства?

Данная формулировка представляет не вполне корректной, так как для большинства видов доходов (а значит,

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано.

и сопутствующих им видов активов), по которым «имеется уверенность в поступлении», действуют правила ПБУ 9/99 «Доходы организации», когда штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (пункт 16 ПБУ 9/99).

Следовательно, в этой ситуации говорить о какой-либо уверенности излишне (бессмысленно), а утверждать, что величина актива «не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства», просто неправильно. В подобной ситуации – при признании суммы актива по встречным требованиям – следует руководствоваться исключительно нормами ПБУ 9/99, то есть признавать фактически поступившую (признанную должником) сумму в полном объеме.

Что же касается отчета о прибылях и убытках, то величина признанных убытков (в ПБУ 8/2010 поименованных оценочным обязательством) действительно должна быть уменьшена на сумму фактически полученных или признанных встречных требований (штрафов, пеней, неустоек).

Списание, изменение величины оценочного обязательства

Раздел IV ПБУ 8/2010 устанавливает порядок списания фактически произведенных расходов (затрат), связанных с исполнением организацией своих обязанностей по осуществлению действий, предусмотренных оценочным обязательством. В бухгалтерском учете указанные затраты относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» с кредита счетов учета затрат на производство, включая и расходы по исправлению внешнего брака (20, 23, 25, 26, 28, 44 и др.) или счетов учета кредиторской задолженности (счет 76).

При недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В частности, превышение фактических расходов, связанных с исправления брака, заменой бракованных изделий или «денежной» компенсацией потерь от брака, над величиной начисленного резерва относится на увеличение стоимости внешнего брака (в дебет счета 28 «Брак в производстве»).

Кроме того, по другим (иным) видам оценочных обязательств фактическое превышение потерь над суммой начисленного резерва относится на увеличение непроизводительных расходов (счета 20, 23, 25, 26, 44) или прочих расходов организации (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы») в зависимости от вида и «принадлежности» таких потерь.

Важно отметить, что признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению **только того обязательства, по которому оно было создано**, если иное не установлено ПБУ 8/2010 (п. 21).

В соответствии с пунктом 22 ПБУ 8/2010, в случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации, если иное не установлено настоящим пунктом.

При погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценочные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации).

Возникают следующие вопросы:

- в какой момент у организации возникает обязанность уточнения (изменения) величины оценочного обязательства?
- каков порядок отнесения расходов по повторяющимся хозяйственным операциям, то есть следует ли их признавать оценочными и каков механизм «переадресации» ранее начисленного резерва предстоящих расходов?

Попробуем ответить на эти вопросы. Моментом признания избыточности ранее сформированного оценочного обязательства следует считать факт наступления события, в связи с которым был начислен соответствующий резерв, а размер (сумма) ущерба, связанного с исполнением данного обязательства, фактически оказалась меньше расходов, зарезервированных на его погашение.

Пример

Аналогичным моментом признания избыточности ранее сформированного оценочного обязательства следует считать и ненаступление до окончания срока действия оценочного обязательства

соответствующего события или утраты в течение срока действия оценочного обязательства права на возмещение ущерба (например, в связи с утратой «кредитором» права требования компенсации потерь).

Организация начислила резерв на возмещение ожидаемых потерь по судебному иску (оценочное обязательство) в сумме 1240 тыс. руб. Фактически решением суда с организации взыскан ущерб в сумме 856 тыс. руб. Следовательно, организация на момент вступления решения суда в силу обязана уменьшить величину ранее начисленного оценочного обязательства на 384 тыс. руб. (1240 тыс. руб. – 856 тыс. руб.).

*В бухгалтерском учете данная операция будет отражена записью:
Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы организации», субсчет «Прочие доходы»
– 384 тыс. руб. – уменьшена величина ранее начисленного оценочного обязательства.*

В конце года организации должны провести «инвентаризацию» состояния остатков сумм начисленных оценочных резервов.

При погашении однородных оценочных обязательств по повторяющимся хозяйственным операциям за счет ранее начисленного резерва следует учитывать, что применение данного положения имеет следующие ограничения.

1. Подобный «зачет» оценочных обязательств за счет ранее начисленного резерва возможен только до момента представления бухгалтерской отчетности, то есть до 1 апреля следующего за отчетным года и **только в пределах фактически признанных к этому времени «новых» оценочных обязательств.**

2. Начисление резерва по вновь признанным оценочным обязательствам за счет избыточности суммы ранее начисленного резерва следует отражать в особом порядке. А именно, по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет, характеризующий резерв по ранее начисленному обязательству, и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет, характеризующий резерв по новому обязательству.

В конце года организации должны провести «инвентаризацию» состояния остатков сумм начисленных оценочных резервов. По результатам проверки производится (при необходимости) уточнение этих сумм, то есть увеличение или уменьшение резервов.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

По сравнению с ПБУ 8/01 для характеристики оценочных обязательств дополнительно вводится показатель «увеличение величины оценочного

обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты)». Данный показатель в основном отражает изменение оценочного обязательства, связанное с дисконтированием его величины в отчетном году (то есть влияние уровня инфляции на обязательства организации).

Существенно расширены требования к информации об условных обязательствах, по которым теперь необходимо, как минимум, представлять данные, отражающие:

- а) характер условного обязательства;
- б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

И наконец, принципиально изменено отношение к условным активам. Если ранее (ПБУ 8/01) информация о них в пояснительной записке не должна была содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива, то теперь, согласно пункту 27 ПБУ 8/2010, «в случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению».

Е.И. Карташова, ведущий аудитор ООО «Балансаудит+»,
действительный член ИПБ Московского региона, налоговый консультант

Переход права собственности: особенности бухгалтерского учета и налогообложения

По общему правилу право собственности на реализуемые товары переходит к покупателю в момент их отгрузки. Но иногда (при сомнении в надежности контрагента или по ряду иных причин) договор заключается с особым порядком перехода права собственности. Рассмотрим бухгалтерский и налоговый учет операций в первом и втором случае.



Е.И. Карташова

Часть 1 статьи 454 ГК РФ предусматривает: по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Согласно части 1 статьи 455 ГК РФ, товаром по договору купли-продажи могут быть любые вещи с соблюдением правил их оборотоспособности.

Общий порядок перехода права собственности

Общий порядок перехода права собственности установлен статьей 223 ГК РФ, согласно которой право собственности у покупателя товара по договору возникает с момента его передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Под передачей признается вручение вещи приобретателю, сдача перевозчику, а также передача товарораспорядительных документов (ст. 224 ГК РФ).

Порядок перехода права собственности при отгрузке и вручении товара покупателю

Данный порядок перехода права собственности является общепринятым в российской практике и особых проблем в учете не вызывает.

Продавец. Согласно пункту 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н), выручка признается в бухгалтерском учете продавца при одновременном выполнении следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы могут быть определены.

Поэтому, как только продавец отгрузил товар покупателю, можно считать, что для целей бухгалтерского учета выполнены все условия для признания выручки. Продавец делает следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена выручка;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС» – начислен НДС с выручки;

Дебет 90-2 Кредит 40 (41, 43) – списана себестоимость товара (готовой продукции).

Если продавец для целей налогообложения прибыли применяет метод начисления, то на основании статей 271 и 39 НК РФ выручку он признает в момент реализации товаров, то есть на дату перехода к покупателю права собственности. При кассовом методе продавец признает выручку в день поступления платы за реализованный товар (ст. 273 НК РФ).

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

Покупатель. У покупателя при вручении ему товара в учете отражаются следующие записи:

Дебет 10 (41) Кредит 60 – поступили материалы (товар);

Дебет 19 Кредит 60 – выделен НДС на основании счета-фактуры;

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19 – осуществлен налоговый вычет.

Момент признания в налоговом учете покупателя, применяющего метод начисления, расходов в виде стоимости приобретенных товаров зависит от цели, для которой эти товары приобретены:

- если для перепродажи – в момент их реализации (статьи 268 и 320 НК РФ);
- если для использования в собственном производстве – на дату передачи в производство сырья и материалов (п. 2 ст. 272 НК РФ);
- если для иных нужд, например, для общехозяйственных или управленческих, – в отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки, например на дату составления акта расхода материалов или требования-накладной (п.1 ст. 272 и п. 2 ст. 318 НК РФ)

Покупатель, применяющий кассовый метод, признает расходы на приобретение товаров после их фактической оплаты с соблюдением правил пункта 3 статьи 273 НК РФ.

Заметим, что налоговый учет у покупателя во всех ситуациях, которые рассмотрены ниже, всегда будет одинаков. Поэтому останавливаться на нем не будем.

Порядок перехода права собственности при передаче товара перевозчику

Если, согласно условиям договора, право собственности на товар переходит к покупателю, когда продавец передает его перевозчику, то начиная с этого момента такой товар должен отражаться на счетах бухгалтерского учета покупателя, несмотря на то что фактически он поступит в организацию позже.

Продавец. В бухгалтерском и налоговом учете у продавца доход отражается на дату передачи товара перевозчику. Такой порядок следует из пункта 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и статей 271 и 39 НК РФ.

Покупатель. На день перехода права собственности покупатель отражает

в бухгалтерском учете поступление товаров, но фактически их не оприходует. Для этого используется счет 41 «Товары».

Согласно пункту 26 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н), материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете покупателя в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости. Так, в бухгалтерском учете продавца могут быть сделаны следующие записи:

Дебет 41 Кредит 60 – отражено поступление товара на дату перехода права собственности;

Дебет 19 Кредит 60 – выделен НДС;

Дебет 41, субсчет «Товары в пути» Кредит 60 – сторно – на дату фактического поступления товаров;

Дебет 41 Кредит 60 – оприходован товар; **Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19** – осуществлен налоговый вычет НДС.

По мнению Минфина России, налоговый вычет «входного» НДС по приобретенным товарам производится после принятия этих товаров на учет и при наличии счета-фактуры, выставленного продавцом.

Моментом принятия товаров на учет в целях НДС следует считать дату фактического оприходования товаров, поступивших в организацию. Таким образом, суммы НДС, предъявленные при приобретении товара, фактически не поступившего в организацию и не оприходованного, к вычету не принимаются (письмо Минфина России от 26.09.2008 № 03-07-11/318).

Однако по данному вопросу существует и противоположная точка зрения. Так, из постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25.03.2010 № А27-13864/2009 и Определения ВАС РФ от 29.07.2010 № ВАС-9978/10 следует: если договор не предусматривает особых условий перехода права собственности, то действуют общие нормы статьей 223 и 224 ГК РФ. В соответствии с ними покупатель становится собственником товара после того, как поставщик передаст имущество, в том числе и транспортной организации. Таким образом, вычет НДС у покупателя возможен в момент передачи товара перевозчику, а не в момент фактического оприходования.

Порядок перехода права собственности при передаче товарораспорядительных документов

Бывают ситуации, когда продавец передает покупателю только товарораспорядительные документы на товар, а сам товар остается по каким-либо причинам на складе у продавца, то есть не отгружается и не транспортируется. Отгрузка товара происходит в момент, который определяют стороны договора.

Такой способ перехода права собственности очень часто используют при продаже сезонных товаров (например, приобретая кондиционеры или септики зимой, покупатель может забрать товары в более удобное для него время – весной). Это выгодно как продавцу, который в «несезон» привлекает к покупке покупателя, так и покупателю, который, приобретая товар по привлекательной цене, не думает о его хранении до наступления нужного момента времени.

Обратите внимание: если из договора следует, что продавец оказывает услуги по хранению товара до его передачи покупателю бесплатно, это считается безвозмездным оказанием услуг. А значит, покупатель должен будет признать

внереализационный доход, а продавец начислить НДС исходя из рыночных цен оказываемой услуги (п. 8 ст. 250 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Продавец. В бухгалтерском и налоговом учете у продавца доход отражается на дату передачи товарораспорядительных документов. Основание – пункт 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и статьи 271 и 39 НК РФ.

Согласно статье 167 НК РФ, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача приравнивается к его отгрузке. Поэтому продавец при передаче документов на товар должен начислить НДС.

Покупатель. Бухгалтерский учет у покупателя в данном случае аналогичен ситуации, когда товар передан перевозчику.

Особый порядок перехода права собственности

Договором купли-продажи может быть предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до момента оплаты товара или наступления иных обстоятельств (ст. 491 ГК РФ). При этом покупатель не вправе до перехода

Если из договора следует, что продавец оказывает услуги по хранению товара до его передачи покупателю бесплатно, это считается безвозмездным оказанием услуг.

По договору купли-продажи право собственности на товар переходит от продавца к покупателю при передаче товарораспорядительных документов, а отгрузка производится в течение одного месяца после передачи документов. Документы переданы покупателю 20 марта 2011 года, товар отгружен 15 апреля.

20 марта 2011 года продавец должен сделать следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена выручка при передаче покупателю товарораспорядительных документов на товар;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС» – начислен НДС в соответствии со статьей 167 НК РФ;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана себестоимость товара;

Дебет 90-9 Кредит 99 (Дебет 99 Кредит 90-9) – получен финансовый результат (прибыль или убыток);

Дебет 002 – отражены товары, принятые на ответственное хранение.

Согласно пункту 155 методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 №119н), товары, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

На ответственном хранении учитываются материальные ценности, оплаченные и принятые покупателем на месте у продавца, но временно оставленные на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами, а также в других случаях, когда находящиеся в организации товары не принадлежат организации на праве собственности.

15 апреля 2011 года продавец сделал запись:

Кредит 002 – товары покупателю отгружены и списаны с забалансового счета.

Пример 1

При заключении договора, предусматривающего особый переход права собственности, продавец должен контролировать сохранность товара у покупателя до момента его оплаты.

к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара. В этом случае считается, что в договоре установлен особый момент перехода права собственности.

В случаях, когда в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю, продавец вправе потребовать от покупателя возвратить ему товар.

Порядок перехода права собственности после оплаты товара покупателем

Продавец. Для признания выручки в бухгалтерском учете на дату отгрузки не выполняется условие о переходе права собственности на товар (п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). Поэтому отгруженный товар до момента оплаты

покупателем остается собственностью продавца.

Для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, используется счет 45 «Товары отгруженные». Основание – План счетов и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94).

В налоговом учете при методе начисления выручка от реализации товаров признается в момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю, то есть после оплаты товара (статьи 39 и 271 НК РФ). При кассовом методе выручка от реализации товаров также будет признана только после их оплаты покупателем (ст. 273 НК РФ).

Обратите внимание: при заключении договора, предусматривающего особый переход права собственности, продавец должен контролировать сохранность товара у покупателя до момента его оплаты. В противном случае налоговые

Пример 2

По договору купли-продажи товар отгружен 10 марта 2011 года, а право собственности на него перейдет после поступления оплаты от покупателя. Товар оплачен 1 апреля 2011 года. В бухгалтерском учете продавца сделаны следующие записи:

10 марта 2011 года

Дебет 45 Кредит 41 – отражена себестоимость отгруженного товара, право собственности на который еще к покупателю не перешло;

Дебет 76, субсчет «НДС» Кредит 68, субсчет «НДС» – начислен НДС в момент отгрузки.

Налоговой базой по НДС является стоимость реализуемых товаров, работ, услуг (ст. 146 НК РФ) в договорных ценах.

Момент определения налоговой базы по НДС не связан с датой перехода права собственности на товары к покупателю. Он определяется на более раннюю из двух дат:

- 1) дату отгрузки товаров, работ, услуг, имущественных прав;
- 2) дату оплаты, предоплаты.

Учитывая изложенное, начислить НДС следует в том налоговом периоде, в котором осуществлена отгрузка товара. Данную позицию на протяжении ряда лет поддерживает Минфин России (см., например, письмо от 08.09.2010 № 03-07-11/379).

1 апреля 2011 года

Дебет 51 (50) Кредит 62 – оплачен товар покупателем.

Одновременно с поступлением платы за товар продавцу необходимо отразить в учете выручку от реализации, так как в этот момент выполнены все условия по ее признанию, перечисленные в пункте 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена выручка (доход);

Дебет 90-3 Кредит 76, субсчет «НДС» – списан в уменьшение выручки ранее начисленный НДС;

Дебет 90-2 Кредит 45 – списана себестоимость отгруженного товара.

В налоговом учете доход отражается 1 апреля 2011 года, то есть на дату оплаты.

Пример 3

Продолжим пример 2. Покупатель должен в бухгалтерском учете сделать записи:

10 марта 2011 года

Дебет 002 – отражен товар в оценке, указанной в договоре.

1 апреля 2011 года

Дебет 60 Кредит 50 (51) – оплачен товар.

Так как после оплаты для покупателя будут выполнены условия перехода права собственности, одновременно с оплатой товара у него в учете отражается оприходование имущества:

Кредит 002 – списан товар с забалансового учета;

Дебет 41 Кредит 60 – оприходован товар;

Дебет 19 Кредит 60 – выделен НДС;

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19 – осуществлен налоговый вычет НДС.

И хотя покупатель при отгрузке товара получил от продавца полный комплект документов (товарную накладную и счет-фактуру), налоговый вычет не может быть заявлен ранее 1 апреля 2011 года, то есть даты перехода права собственности на товар. Согласно статье 171 НК РФ, налоговым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а приобретение товара по договору подразумевает переход права собственности на товар к покупателю.

органы могут через суд переqualифицировать условия сделки и потребовать от продавца признать выручку от реализации таких товаров на дату отгрузки.

Так, в пункте 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 рассмотрена следующая ситуация. Покупатель и продавец заключили договор с особым переходом права собственности: оно переходит к покупателю только после полной оплаты товара. Однако покупатель реализовал неоплаченный товар, то есть отнесся к нему как к собственному.

Суд установил, что условие об особом моменте перехода права собственности между сторонами не соответствует реальной ситуации. А значит, продавец в налоговом учете должен был признать доход от продажи в момент отгрузки товара покупателю.

Покупатель. В бухгалтерском учете покупатель, получивший товар от продавца, учитывает его на забалансовых счетах до момента перехода права собственности, то есть до момента оплаты.

Порядок перехода права собственности на импортный товар

Одной из самых больших проблем при покупке импортного товара является несовпадение во внешнеэкономическом контракте момента перехода права собственности на импортный товар с базисными условиями поставок

товаров, определенными Инкотермс 2010 (Международные правила толкований торговых терминов).

Импортный товар отражается в учете у покупателя на дату перехода права собственности в соответствии с условиями внешнеэкономического контракта. Очень часто в контракте помимо момента перехода права собственности на товар отражаются условия поставки по Инкотермс.

Несовпадение момента перехода права собственности с базисными условиями поставки может вызвать проблемные ситуации. Так, в силу пункта 1 «Цель и сфера применения Инкотермс 2010» (действует с 1 января 2011 года) Инкотермс не регулирует порядок перехода права собственности, а только определяет базисные условия поставок товаров по внешнеторговым контрактам, в частности, момент перехода рисков случайной гибели или повреждения. Следовательно, в контракте, помимо условий Инкотермс, необходимо оговорить и момент перехода права собственности, который может отличаться от момента перехода риска случайной гибели товара.

Если в контракте момент перехода права собственности на товар иной, чем момент перехода рисков случайной гибели, то в случае гибели товара покупатель обязан будет возместить поставщику стоимость товара на основании статьи 66 Конвенции ООН от 11.04.1980 «О договорах международной

Одной из самых больших проблем при покупке импортного товара является несовпадение во внешнеэкономическом контракте момента перехода права собственности на импортный товар с базисными условиями поставок товаров, определенными Инкотермс 2010.

купли-продажи товаров». В соответствии с этой статьей утрата или повреждение товара после того, как риск перешел на покупателя, не освобождает его от обязанности уплатить цену, если только утрата или повреждение не были вызваны действиями или упущениями.

Например, согласно контракту моментом перехода права собственности на товар является таможенный пункт при пересечении границы РФ. Условия поставки FCA – борт перевозчика в Стокгольме. Это означает, что продавец доставит товар перевозчику в указанное место, то есть в Стокгольм. Именно в этом месте перейдут риски случайной гибели товара на покупателя.

Другой пример. Для российского покупателя моментом перехода права собственности на товар является таможенный пункт при пересечении границы РФ. Базисная поставка по контракту: EXW – Франко-завод в Праге. То есть

начиная с указанного пункта покупатель должен будет нести все расходы и риски, связанные с этим товаром (страхование, транспортировка и иные расходы), еще не являясь их собственником.

В этом случае отнести такие расходы в целях уменьшения прибыли, по мнению Минфина России, не представляется возможным. Российский покупатель вправе учесть только произведенные расходы по принадлежащему ему товару. Поэтому расходы, связанные с чужим товаром, ему следует предъявить к оплате контрагенту-собственнику (письмо Минфина России от 19.03.2007 № 03-03-06/1/157).

Из сказанного можно сделать вывод, что самым безопасным для правильного формирования стоимости импортного товара будет совпадение в контракте момента перехода права собственности с базисом поставок по Инкотермс 2010.

Н.В. Одинцова, ведущий бухгалтер отдела бухгалтерской и налоговой отчетности ОАО «Московская объединенная энергетическая компания», действительный член ИПБ Московского региона

Признаем убытки от хищения имущества

В любой организации может произойти неприятное событие – хищение имущества. Как отразить этот факт в бухгалтерском учете? Можно ли учесть убытки от хищения для целей налога на прибыль организаций?

Выявлено хищение: порядок действий

Первое, что организация обязана сделать при выявлении факта хищения, – создать комиссию по проведению проверки указанного факта. На это указывает статья 247 Трудового кодекса РФ. Для этого работодатель может издать приказ в произвольной форме. Результаты работы комиссии оформляются протоколом, в котором указываются размер причиненного ущерба и причины его возникновения. К данному протоколу целесообразно приложить все документы, оформленные в ходе проверки, о которых речь пойдет ниже.

Второй шаг – проведение инвентаризации. Эта обязанность организации закреплена пунктом 2 статьи 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Результаты инвентаризации оформляются документами, фиксирующими факт причинения ущерба.

При выявлении недостачи такими документами являются инвентаризационная опись¹, акт инвентаризации² и сличительная ведомость результатов инвентаризации³. Все перечисленные унифицированные формы утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Третий шаг – получение письменного объяснения материально



Н.В. Одинцова

¹Унифицированная форма № ИНВ-1 применяется для оформления данных инвентаризации основных средств, № ИНВ-3 – при инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах хранения и на всех этапах их движения в организации.

ответственного лица. Это нужно для того, чтобы установить причины хищения материальных ценностей и определить виновных лиц. Истребование от работника письменного объяснения является обязательным в соответствии со статьей 247 ТК РФ. Если работник отказывается или уклоняется от предоставления указанного объяснения, составляется соответствующий акт, в котором должны быть указаны: наименование утраченных ценностей, их балансовая стоимость, ФИО, должность материально ответственного лица, причины утраты ценностей, отказ от дачи разъяснений.

На следующем этапе необходимо определить размер ущерба, причиненного организации. Он определяется на основании данных бухгалтерского учета: – по товарно-материальным ценностям – это их фактическая себестоимость; – по основным средствам – это их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации).

Однако в соответствии со статьей 246 ТК РФ работодатель имеет право взыскать с виновного сотрудника рыночную стоимость ценностей исходя из цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Рассмотрим, при соблюдении каких условий организация может это сделать.

Поскольку статья 21 ТК РФ обязывает работников бережно относиться к имуществу работодателя, работодатель имеет право требовать этого от своих сотрудников. Отсюда в соответствии со статьей 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под ним понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

Если это материально ответственный сотрудник, с него ущерб взыскивается в

полном размере, так как с таким сотрудником обычно заключается договор о полной материальной ответственности (ст. 244 ТК РФ). Для этого работодатель издает соответствующий приказ, а сотрудник пишет заявление на удержание в произвольной форме.

Следует отметить, что материальная ответственность наступает за ущерб, причиненный в результате виновного противоправного поведения – действий или бездействия (ст. 233 ТК РФ). То есть материально ответственный работник не несет ответственности, если ущерб причинен не по его вине. Поэтому в тех случаях, когда имущество у материально ответственного сотрудника похищено, необходимо установить, кто виноват в случившемся: организация, которая не выполнила обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения ценностей, или материально ответственное лицо, халатно относящееся к своим должностным обязанностям. В случае если сотрудник не согласен с тем, что он виноват в хищении, взыскание ущерба возможно лишь в судебном порядке.

Остальные случаи, когда материальная ответственность возлагается на работника в полном размере причиненного ущерба, перечислены в статье 243 ТК РФ:

1) когда в соответствии с ТК РФ или иными федеральными законами на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;

2) в случае недостачи ценностей, полученных сотрудником по разовому документу;

3) умышленного причинения ущерба;

4) причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения;

5) причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;

6) причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;

7) разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (государственную, служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;

8) причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Материальная ответственность наступает за ущерб, причиненный в результате виновного противоправного поведения – действий или бездействия.

²Унифицированная форма № ИНВ-10 используется при инвентаризации незавершенных ремонтных объектов основных средств, формы № ИНВ-8 и № ИНВ-9 – при инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них во всех местах хранения.

³Унифицированная форма № ИНВ-18 предназначена для инвентаризации основных средств и нематериальных активов, а № ИНВ-19 – товарно-материальных ценностей.

Документальное оформление инвентаризации

Унифицированные формы по учету результатов инвентаризации и краткие указания по их применению содержатся в постановлении Госкомстата России от 18.08.1998 № 88. Согласно этому постановлению помимо собственно форм, в которых отражаются результаты инвентаризации, организация должна соблюсти определенный порядок. А именно:

1. Руководитель организации должен издать приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22). Этот приказ является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ (постановление, распоряжение) подписывается руководителем организации и вручается председателю инвентаризационной комиссии.
2. Приказ регистрируется в Журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23).
3. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом (форма № ИНВ-24) и регистрируются в Журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма № ИНВ-25).
4. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26).

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично.

В других случаях, согласно статье 241 ТК РФ, за причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка.

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя, согласно статье 248 ТК РФ. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, взыскание может осуществляться только судом.

В любом случае работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. В случае

увольнения работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался возместить указанный ущерб, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

Если виновное в хищении лицо установлено, но им является постороннее лицо, которое не согласно возмещать ущерб в добровольном порядке, взыскание ущерба производится в судебном порядке.

При выявлении фактов хищения имущества неизвестными лицами организации следует направить в органы внутренних дел заявление. Если организация не обратится в милицию, в дальнейшем у нее не будет подтверждающих документов, чтобы отразить в налоговом и бухгалтерском учете списание стоимости похищенного имущества. Кроме того, шансов вернуть похищенное имущество или получить возмещение убытков от виновного лица у предприятия также не будет.

Бухгалтерский учет

На основании результатов инвентаризации, зафиксированных в сличительной ведомости, бухгалтер может отразить стоимость недостающего имущества по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Дальнейшее списание стоимости недостающего имущества со счета 94 зависит от того, установлено ли виновное лицо и будет ли оно возмещать причиненный ущерб.

Если виновным в хищении имущества организации признан ее работник и он возмещает ущерб, сумма убытков от недостач списывается с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». При этом не имеет значения, как этот работник возмещает ущерб: добровольно, по распоряжению работодателя или по решению суда.

В случае если принято решение о взыскании с виновного лица рыночной стоимости похищенного имущества, разница между рыночной и балансовой стоимостью имущества отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». При этом рыночная оценка должна быть подтверждена документально (например, отчетом независимого оценщика).

По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если виновным в хищении лицом не является сотрудник организации, расчеты ведутся с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») аналогично вышеуказанным записям по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

В ситуации, когда виновные лица не установлены, суд отказал во взыскании суммы ущерба или работодатель в соответствии со статьей 240 ТК РФ полностью или частично отказался от взыскания ущерба с виновного работника, недостачу по балансовой стоимости имущества списывают на финансовые результаты организации, то есть в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Основание – пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Среди документов, которые должны быть оформлены в этом случае, должно быть либо решение следственных или судебных органов, подтверждающее отсутствие виновных лиц, либо отказ работодателя на взыскание ущерба с виновных лиц. Это следует из пункта 5.2 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).

Налоговый учет

Если виновные в хищении имущества лица установлены и сумма убытков от хищений взыскивается с них, у организации возникает внереализационный доход (п. 3 ст. 250 НК РФ). Если организация признает доход по методу начисления, датой получения таких доходов является дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ).

А вот о том, можно ли уменьшить налогооблагаемый доход в этом случае на сумму нанесенного лицом ущерба, в Налоговом кодексе РФ не сказано. В соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ в состав

внереализационных расходов включаются убытки от хищений, виновные которых не найдены.

Вместе с тем материальный ущерб приводит к уменьшению экономических выгод организации, то есть является расходом. Чтобы учесть убытки от хищения в составе расходов, их размер должен быть обоснован и документально подтвержден (п. 1 ст. 252 НК РФ). Обоснованием является то, что при возмещении ущерба от хищения организация получает доход (п. 3 ст. 250 НК РФ). Документальным подтверждением расхода являются сличительная ведомость, объяснительная записка сотрудника и другие документы.

Если указанные требования соблюдены, сумму ущерба от хищения можно включить в состав прочих внереализационных расходов в полном размере (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). Такая позиция подтверждается письмом Минфина России от 17.04.2007 № 03-03-06/1/245.

Если же виновные в хищении имущества лица не установлены, в целях налогового учета убытки от хищений признаются внереализационными расходами. Но только при условии, что факт отсутствия виновных лиц документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти. На это указывает подпункт 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ.

В Налоговом кодексе РФ перечень документов, которые подтверждают факт отсутствия виновных лиц, не определен. А значит, бухгалтеру нужно решить вопрос: на основании какого документа и в каком периоде он имеет право признать убытки от хищений в целях налога на прибыль организаций. Существует три точки зрения.

Согласно официальной позиции, документом, подтверждающим право включить убытки от хищений в расходы по налогу на прибыль организаций, если виновные не установлены, является постановление о приостановлении уголовного дела в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого. Так сказано в письмах Минфина России от 27.08.2010 № 03-03-06/4/81, от 04.08.2010 № 03-03-06/2/139, от 27.12.2007 № 03-03-06/1/894, от 02.05.2006 № 03-03-04/1/412.

Вторая точка зрения основывается на более ранних письмах Минфина России, в которых финансовое ведомство указывало, что списать убытки от хищений

Материальный ущерб приводит к уменьшению экономических выгод организации, то есть является расходом.

Если виновное лицо не установлено, следователь принимает меры по установлению лица, подлежащего привлечению в качестве подозреваемого или обвиняемого.

в расходы нельзя до прекращения уголовного дела (письмо Минфина России от 20.01.2006 № 03-03-04/1/52).

Сторонники третьей позиции говорят, что поскольку в статье 265 НК РФ нет прямого указания на то, какие именно документы могут подтвердить факт отсутствия виновных лиц, то такими документами могут быть письмо или справка, выданные уполномоченными должностными лицами органов внутренних дел, в которых указано, что виновные лица не установлены. Об этом, в частности, сказано в постановлении ФАС Московского округа от 09.11.2007 №КА-А40/10001-07 по делу № А40-38224/06-140-265.

По мнению автора, при выборе периода, в котором можно включить в состав внереализационных расходов убытки от хищения имущества в случае отсутствия виновных лиц, следует придерживаться второй точки зрения. И вот почему.

По факту хищения имущества на основании заявления организации заводится уголовное дело в порядке, определяемом Уголовно-процессуальным кодексом РФ. После вынесения постановления о возбуждении уголовного дела начинается предварительное расследование.

В статье 151 УПК РФ перечислены органы государственной власти, которые уполномочены в зависимости от рода преступления проводить предварительное следствие. В частности, по делам о хищении имущества предварительное следствие проводит следователь органов внутренних дел РФ.

По истечении двух месяцев со дня возбуждения уголовного дела на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 208 УПК РФ предварительное следствие по уголовному делу приостанавливается, если лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого, не установлено. При этом следователь выносит постановление, копию которого направляет прокурору. Потерпевший вправе получить копию данного постановления.

Однако в соответствии со статьей 209 УПК РФ в случае, если виновное лицо не установлено, следователь принимает меры по установлению лица, подлежащего привлечению в качестве подозреваемого или обвиняемого. Такой мерой является розыск органами дознания подозреваемого или обвиняемого (ст. 210 УПК РФ).

Окончательно уголовное дело по факту хищения имущества в случае, если виновные лица так и не будут найдены, может быть закрыто следователем только по истечении срока давности уголовного преследования (ст. 78 УК РФ), о чем выносится соответствующее постановление.

Таким образом, именно на дату вынесения постановления о прекращении уголовного дела организация имеет право включить в расходы убытки от хищения имущества. Данный подход является наиболее безопасным с точки зрения налоговых рисков. В соответствии со статьей 54 НК РФ налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, в котором выявлены ошибки, относящиеся к прошлым налоговым периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки привели к излишней уплате налога (письмо Минфина России от 04.08.2010 №03-03-06/2/139).

Налог на добавленную стоимость

Выбытие имущества по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей (недостачи, хищения), на основании норм статей 39 и 146 НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не является (письмо Минфина России от 01.11.2007 № 03-07-15/175).

Случаи, в которых налогоплательщик обязан восстановить НДС, перечислены в пункте 3 статьи 170 НК РФ. Данный перечень является исчерпывающим, и недостача ценностей, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение имущества, в пункте 3 статьи 170 НК РФ не упомянуты.

Но, по мнению Минфина России, если имущество утрачено в связи с хищением, потерей, порчей и по иным основаниям, указанным в письме № 03-07-15/175, принятую к вычету сумму НДС надо восстановить. Сделать это предписано в том налоговом периоде, в котором компания в установленном порядке списывает недостающее имущество с учета. По амортизируемому имуществу восстановлению подлежат суммы налога в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости имущества.

Аргументируют свою позицию сотрудники Минфина России тем, что

выбывшее имущество налогоплательщик больше не использует в облагаемой НДС деятельности (п. 2 ст. 171 НК РФ).

В дальнейшем правоохранными органами могут быть выявлены лица, виновные в выбытии имущества. На основании судебных решений на указанных лиц может быть возложена обязанность компенсировать ущерб либо возратить имущество налогоплательщику.

По мнению Минфина России, в случае использования возвращенного имущества в операциях, подлежащих налогообложению НДС, представляется корректирующая налоговая декларация за тот налоговый период, в котором было произведено восстановление налоговых вычетов.

В случае компенсации ущерба виновным лицом денежными средствами

начисление НДС не осуществляется на основании норм статей 39 и 146 НК РФ, а корректировка сумм восстановленных налоговых вычетов не производится.

Таким образом, организации, не желающей спорить с налоговыми органами, следует восстановить НДС при выбытии имущества в случае хищения. Восстановление следует произвести в том налоговом периоде, в котором недостающее имущество списывается с учета.

Если, несмотря на указанную выше позицию Минфина России, организация не предполагает восстанавливать НДС со стоимости (остаточной стоимости) похищенного имущества, для нее высока доля вероятности последующих судебных (арбитражных) разбирательств с налоговыми органами. ☺

С.П. Родюшкин, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Как учесть расходы на НИОКР

Организация применяет упрощенную систему налогообложения и ведет бухгалтерский учет в полном объеме. Она выполнила НИОКР для собственных нужд по разработке технологии изготовления нового вида продукции. В ходе проведения НИОКР оплачивались дорогостоящие материалы и услуги сторонней организации по разработке технической документации.

НИОКР принесли положительный результат – технология была разработана. Исключительные права на результаты НИОКР не оформлены. Внедрение данной технологии на предприятии или ее продажа, то есть получение экономической выгоды от проведения НИОКР, в настоящее время остается под вопросом.

Как организовать бухгалтерский и налоговый учет в данной ситуации?

Бухгалтерский учет

Прежде чем определиться, каким образом отражать в учете расходы на создание и использование результатов научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок (НИОКР), необходимо понять, какой актив создается.

Для целей бухгалтерского учета оформление НИОКР в зависимости от полученных результатов осуществляется по правилам либо ПБУ 14/2007, либо ПБУ 17/02.

нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007), либо ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (далее – ПБУ 17/02).

Отличие заключается в том, что ПБУ 14/2007 применяется в отношении только положительных результатов, оформленных в установленном законодательством порядке, а ПБУ 17/02 – в отношении результатов, которые не подлежат правовой охране, или в тех случаях, когда положительные результаты не получены.

Для целей бухгалтерского учета оформление НИОКР в зависимости от полученных результатов осуществляется по правилам либо ПБУ 14/2007, либо ПБУ 17/02.

В состав затрат на НИОКР включаются расходы, непосредственно связанные с их выполнением.

В рассматриваемой ситуации НИОКР дали положительный результат, однако не ясно, подлежит ли он (результат) правовой охране. Поэтому рассмотрим все возможные ситуации в отношении учета НИОКР, выполняемых для собственных нужд (то есть не по заказу сторонней организации).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, далее – Инструкция), расходы, связанные с выполнением НИОКР, накапливаются на субсчете «Выполнение НИОКР», открытом к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В состав затрат на НИОКР включаются расходы, непосредственно связанные с их выполнением (п. 9 ПБУ 14/2007, п. 9 ПБУ 17/02). При этом затраты, связанные с оплатой работ сторонней организации по созданию образца нового вида продукции (изделия) и разработке соответствующей конструкторской и технологической документации, отражаются по дебету указанного субсчета в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Стоимость материалов и расходы на оплату труда, использованных (осуществленных) самой организацией при проведении НИОКР, списывается в дебет счета 08 с кредита счетов 10 «Материалы» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Далее расходы на НИОКР, по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08, субсчет «Выполнение НИОКР» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (абз.7 п. 7 ПБУ 17/02). Если же проведенные НИОКР дали положительный результат, все расходы, собранные на счете 08, субсчет «Выполнение НИОКР», после завершения работ и определения результата НИОКР списываются в дебет счета 04 «Нематериальные активы», но в разном качестве, в зависимости от того, подлежит полученный результат правовой охране или нет.

Результаты НИОКР подлежат правовой охране

Если результаты НИОКР оформлены документами, подтверждающими

исключительное право организации (патентами, свидетельствами, другими охраняемыми документами, договором уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.), то есть их можно отнести к результатам интеллектуальной деятельности, перечисленным в пункте 1 статьи 1225 ГК РФ, то результаты таких НИОКР должны быть отнесены в состав нематериальных активов на основании пункта 4 ПБУ 14/2007.

Данный нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 14/2007).

Далее с учетом положений ПБУ 14/2007 определяется срок полезного использования актива, в течение которого его стоимость погашается посредством начисления амортизации одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Результаты НИОКР не подлежат правовой охране

НИОКР, давшие положительный результат, могут не подлежать правовой охране и быть предназначены исключительно для собственных нужд организации (то есть подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации). Расходы на проведение таких НИОКР, списанные в дебет счета 04, нематериальный актив не образуют, а отражаются в учете организации в соответствии с положениями ПБУ 17/02.

А именно, признанные в бухгалтерском учете расходы на НИОКР списываются в расходы по обычным видам деятельности начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации в порядке, установленном пунктами 10-14 ПБУ 17/02.

Срок списания этих расходов организация определяет самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация

Организация может принять решение о списании произведенных затрат на НИОКР в дебет счета 91.

может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет (абз. 4 п. 11 ПБУ 17/02).

Если организация прекращает использовать результаты конкретных НИОКР, а также в ситуации, когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по таким НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»). Сделать это нужно в том отчетном периоде, на который приходится дата принятия решения о прекращении использования результатов данной работы (п. 15 ПБУ 17/02).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации расходы на проведение НИОКР организации следует отражать на счете 08 до тех пор, пока не появятся основания для признания в учете нематериального актива или результаты НИОКР не начнут использоваться в собственной деятельности.

Организация может принять решение о списании произведенных затрат на НИОКР в дебет счета 91. Однако при этом следует помнить, что если расходы по НИОКР в предшествующих отчетных периодах были признаны прочими расходами, они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах, то есть не подлежат переоценке (п. 8 ПБУ 17/02).

Налоговый учет

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.16 НК РФ расходы признаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. То есть расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходами налогоплательщиков, применяющими УСН, признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Согласно подпункту 2.3 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, в расходах, уменьшающих налоговую базу, можно учесть расходы на НИОКР, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 262 НК РФ. В последнем сказано, что расходами на НИОКР признаются:

1) расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию

производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности, расходы на изобретательство;

2) расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

В рассматриваемом случае произведенные организацией расходы по НИОКР удовлетворяют критериям, предусмотренным в пункте 1 статьи 262 НК РФ, для признания их расходами на НИОКР в целях исчисления налога на прибыль. Следовательно, они учитываются при исчислении налога, уплачиваемого при применении УСН.

Поскольку глава 26.2 НК РФ не предусматривает особых условий для признания расходов на проведение НИОКР, то указанные расходы учитываются при соблюдении двух общих условий: расходы должны быть документально подтверждены и оплачены. При этом необходимо учитывать, что в целях главы 26.2 НК РФ в состав нематериальных активов включаются активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 4 ст. 346.16 НК РФ).

Поэтому если в результате произведенных расходов на НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пункте 3 статьи 257 НК РФ, то данные права признаются нематериальными активами, расходы на создание которых принимаются к учету с учетом положений пункта 3 статьи 346.16 НК РФ.

В заключение отметим, что ВАС РФ определением от 16.10.2009 № ВАС-13223/09 подтвердил выводы судов нижестоящих инстанций в отношении правомерности отнесения к расходам, учитываемым в целях налогообложения, затрат на НИОКР, давшие положительный результат, но не внедренные в производство. Экономическую оправданность этих затрат суды оценивали исходя из цели НИОКР и серьезности намерений налогоплательщика внедрить их в производство, а также объективной невозможности достичь того результата, который планировалось получить. ☺

Порядок возврата или зачета переплаты по налогу на прибыль

По итогам 2010 года у организации числится переплата по налогу на прибыль организаций. Эта сумма отражена в строках 280 и 281 Листа 2 декларации. В 2011 году ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль организация платит в обычном порядке без учета этой переплаты. Как осуществить возврат или зачет переплаты по налогу?

Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 286 НК РФ). Уплата авансовых платежей в соответствии со статьей 287 НК РФ – это способ внесения в бюджет налога, обеспечивающий его равномерное поступление в течение отчетного (налогового) периода.

В соответствии с абзацем 5 пункта 1 статьи 287 НК РФ по итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Президиум ВАС РФ в пункте 10 Информационного письма от 22.12.2005 № 98 указал: пункт 1 статьи 287 НК РФ

отражает порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль, основывающийся на методе нарастающего итога. Этот итог как результат финансово-хозяйственной деятельности должен учитываться при определении размера обязанности налогоплательщика по уплате авансовых платежей на дату окончания соответствующего отчетного периода.

Таким образом, излишне уплаченной суммой, которая может быть зачтена в счет уплаты следующих авансовых платежей (возвращена) организации, будет являться превышение суммы авансовых платежей, уплаченных на дату окончания отчетного периода за этот налоговый (отчетный) период (например, как было указано в примере, за I квартал 2011 года) над суммой налога (авансового платежа), исчисленного по итогам этого же налогового (отчетного) периода.

Следовательно, если у организации существует переплата по налогу на прибыль, отраженная по строкам 280-281 декларации, организация вправе зачесть излишне уплаченную сумму налога или осуществить ее возврат. При

Пример

Сумма авансового платежа, которую организация должна уплатить в бюджет за I квартал 2011 года, составляет 50 000 руб. За январь и февраль 2011 года организация уже фактически уплатила 15 000 и 10 000 руб. соответственно. Эти суммы подлежат зачету в счет уплаты авансового платежа по итогам I квартала.

Это означает, что фактически по итогам I квартала организация должна уплатить в бюджет 25 000 руб. (50 000 руб. – 15 000 руб. – 10 000 руб.).

В то же время сумма авансового платежа, уплаченная по итогам I квартала (50 000 руб.), а также суммы авансовых платежей, уплаченные по итогам полугодия и девяти месяцев 2011 года, подлежат учету по итогам налогового периода за 2011 год.

этом осуществить возврат (зачесть в счет предстоящих налоговых платежей) можно не только излишне уплаченных сумм налога, но и излишне уплаченных сумм авансовых платежей по налогу. Это прямо следует из статьи 78 НК РФ, регламентирующей порядок возврата (зачета) налоговых платежей.

Согласно пункту 4 статьи 78 НК РФ, зачет суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется в течение 10 дней с момента получения письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа (письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.2007 № 20-12/057394@).

При этом возврат излишне уплаченной суммы налога (авансового платежа) на основании пункта 6 статьи 78 НК РФ осуществляется также по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Какой-либо установленной формы заявления не существует. Заявление пишется налогоплательщиком в свободной форме с отражением необходимых данных для зачета (возврата) излишне уплаченных платежей (сумма переплаты, период, за который следует произвести зачет (возврат), и т.п.).

Наличие переплаты выявляется путем сравнения сумм налоговых платежей, подлежащих уплате за определенный налоговый период, с платежными документами, относящимися к тому же периоду, с учетом сведений о расчетах налогоплательщика с бюджетом (постановление Президиума ВАС РФ от 28.02.2006 № 11074/05).

Обратите внимание, что в скором времени организации смогут осуществлять сверку с налоговым органом по телекоммуникационным каналам связи. Данный Порядок утвержден приказом ФНС России от 29.12.2010 № ММВ-7-8/781@ (зарегистрирован в Минюсте России, но в настоящее время еще не вступил в силу). Полагаем, что со вступлением в силу этого документа порядок зачета (возврата) излишне уплаченных налогов станет проще, а сроки возврата сократятся.


В настоящее время статья 78 НК РФ, регулируя порядок возврата (зачета) суммы излишне уплаченного налога, не определяет при этом процедуры

признания соответствующих сумм в качестве излишне уплаченных, а также не устанавливает сроков, в течение которых налоговым органом должна быть осуществлена проверка заявления налогоплательщика о наличии излишне уплаченной суммы налога. На это указывает ВАС РФ в пункте 11 Информационного письма № 98.

При этом установление факта излишней уплаты в сумме превышения авансовых платежей, уплаченных в течение налогового периода, над исчисленной суммой налога могло быть осуществлено налоговым органом в ходе камеральной налоговой проверки.

В связи с этим срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна быть завершена по правилам статьи 88 НК.

Таким образом, учитывая, что камеральная проверка может длиться 3 месяца, месячный срок, в течение которого налоговый орган обязан вернуть сумму излишне уплаченных платежей, будет отсчитываться со дня следующего за днем завершения камеральной проверки. Следовательно, максимальный срок возврата образовавшейся переплаты по налогу или авансового платежа по налогу на прибыль составит практически 4 месяца. Зачет излишне уплаченных налоговых платежей также осуществляется только по итогам камеральной проверки.

На практике нередко налоговые органы самостоятельно засчитывают (не возвращают) излишне уплаченную сумму авансовых платежей по налогу в счет предстоящих налоговых платежей (без всякого на то заявления от налогоплательщика). Принимая во внимание положения статьи 78 НК РФ, считаем, что в том случае, если организация примет решение произвести зачет (а не возврат) суммы излишне уплаченных авансовых платежей по налогу на прибыль в счет последующей уплаты налога, ей необходимо обратиться в налоговый орган по месту своего учета за соответствующими разъяснениями (о необходимости написания в этом случае заявления). 

На практике нередко налоговые органы самостоятельно засчитывают (не возвращают) излишне уплаченную сумму авансовых платежей по налогу в счет предстоящих налоговых платежей.

В.Г. Молчанов, Е.В. Мельникова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Расходы на деловые переговоры: вопросы учета

Можно ли отнести к прочим затратам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, стоимость услуг питания при проведении деловых переговоров?

Налоговый учет

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. На это указывает пункт 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно подпункту 22 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 264 НК РФ.

Пункт 2 статьи 264 НК РФ относит к представительским расходы на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по

обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

По мнению Минфина России, изложенному в письме от 22.03.2010 № 03-03-06/4/26, расходы на завтраки, обеды и ужины участников деловых переговоров могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. Однако затраты на подобные мероприятия должны быть **экономически оправданными**. При этом расходы, связанные с проведением деловых переговоров, должны быть подтверждены соответствующими документами, оформленными в соответствии с законодательством.

Таковыми документами, в частности, могут являться:

- 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;
- акт об осуществлении представительских расходов, подписанный руководителем организации, с указанием сумм фактически произведенных представительских расходов;

Расходы на завтраки, обеды и ужины участников деловых переговоров могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

– отчет о представительских расходах по проведенным представительским мероприятиям.

В отчете о представительских расходах, составленном по проведенным представительским мероприятиям, отражаются (письмо УФНС России по г. Москве от 22.12.2006 № 21-11/113019@):

- цель представительских мероприятий и результаты их проведения;
- дата и место проведения;
- программа мероприятий;
- состав приглашенной делегации;
- участники принимающей стороны;
- величина расходов на представительские цели.

Все расходы, перечисленные в отчете, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами.

В случае приобретения товаров (услуг) на представительские цели подотчетным лицом подтверждающими документами будут являться первичные документы, выданные соответствующими организациями подотчетному лицу (например, кассовые и товарные чеки, акты приема-передачи товаров (оказанных услуг) и т.д., а также авансовый отчет об использовании подотчетных сумм).

При отсутствии документального подтверждения указанные расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как не соответствуют принципам признания расходов в целях налогообложения прибыли согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ.

Отметим, что расходы на завтраки, обеды и ужины, если они не носят официальный характер, должны оплачиваться представителями делегаций, прибывших на переговоры, за счет суточных, выплачиваемых при командировании сотрудников, либо за счет собственных средств (письмо Минфина России от 05.04.2005 № 03-03-01-04/1/157).

Бухгалтерский учет

В бухгалтерском учете представительские расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от времени фактической оплаты. Никаких ограничений по видам и размерам представительских расходов в бухгалтерском учете нет, в отличие от налогового учета.

Согласно пункту 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учете при выполнении следующих условий:



- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

В соответствии с пунктами 5 и 7 ПБУ 10/99 представительские расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности и принимаются к учету в полном объеме.

Расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (п. 18 ПБУ 10/99).

Представительские расходы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» (если организация занимается торговой деятельностью) в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другими счетами учета расчетов и расходов.

При этом факт осуществления расходов должен быть подтвержден документально (п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Выше мы уже привели перечень документов, служащих для подтверждения представительских расходов.

Типовых форм большинства из этих документов нет, поэтому организация должна разработать их самостоятельно и приложить к приказу об учетной политике (ст. 313 НК РФ, п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). ☺

Расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

С.М. Бычкова, докт. экон. наук, профессор, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет
Е.Ю. Итыгилова, канд. экон. наук, Восточно-Сибирский государственный технологический университет

Этические конфликты: технология разрешения

Честность, объективность, профессиональная компетентность, должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение. Таковы фундаментальные этические принципы поведения профессиональных бухгалтеров. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов – членов ИПБ России вслед за Кодексом этики, принятым IFAC, основан на применении концептуального подхода к соблюдению данных принципов. В чем суть этого подхода и как на его основе разрешить возникающие этические конфликты?



С.М. Бычкова

Концептуальный подход

Основная цель концептуального подхода – помочь профессиональному бухгалтеру выявить, оценить и отреагировать на угрозы нарушения фундаментальных принципов. Согласно концептуальному подходу, бухгалтер, если возникли угрозы несоблюдения фундаментальных принципов, должен выполнить следующие действия:

- 1) идентифицировать угрозы;
- 2) оценить их значимость (значительные или незначительные);
- 3) применить меры по устранению угроз или сведению их до приемлемого уровня так, чтобы соответствие основным принципам не было поставлено под сомнение.

В ситуации, когда профессиональному бухгалтеру известно (можно обоснованно полагать, что ему известно) об обстоятельствах или отношениях, которые могут спровоцировать риск несоблюдения основных этических принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

Если выявленная угроза не является явно незначительной, профессиональный бухгалтер должен (если это уместно) предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соблюдение основных принципов не подвергается риску.

Профессиональный бухгалтер в своей деятельности может руководствоваться

схемой действий, отражающей концептуальный подход (см. схему).

Если профессиональный бухгалтер не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление. Возможно также, что бухгалтеру придется отказаться от клиента (в случае публично практикующего профессионального бухгалтера) или уволиться (в случае профессионального бухгалтера, работающего по найму).

Применение концептуального подхода к соблюдению фундаментальных принципов профессиональной этики позволяет аудиторам и бухгалтерам обеспечить соответствие выполняемой ими работы интересам общества. Несоблюдение фундаментальных этических принципов в деятельности профессиональных бухгалтеров может негативно повлиять на формирование полной и достоверной информации, представляемой в финансовой отчетности организаций. Особенно значимые угрозы нарушения фундаментальных принципов могут возникать в условиях **этических конфликтов**, при которых высока вероятность совершения недобросовестных действий.

Этические конфликты

Наличие конфликтов между руководством аудируемого лица и



Е.Ю. Итыгилова

действующим или предшествующим аудитором, например, по вопросам бухгалтерского учета, аудита и финансовой отчетности, – такие обстоятельства Международный стандарт аудита № 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества при аудите финансовой отчетности» и российское правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» выделяют среди факторов риска¹, связанных с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой отчетности. Однако стандарты не уделяют внимания конфликтам между бухгалтером и организацией-работодателем.

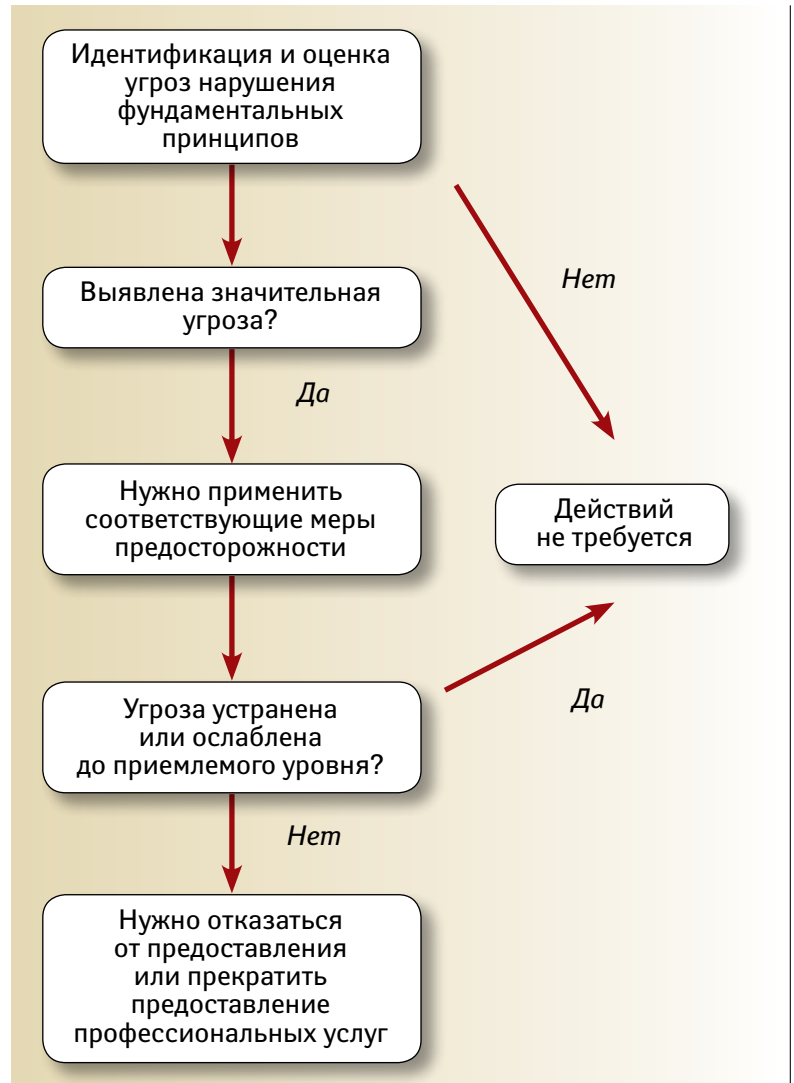
Тем не менее достоверность отчетности организации зависит от имеющихся в ней конфликтов. Если обратиться к опыту работы английского института контролеров (аудиторов) (Эдинбург, 1854 г.), то для английских ревизоров подлинный аудит предполагал изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии предприятия. Так, А. Т. Ватсон полагал, что для выявления фальсификации учета необходимо в числе прочих такое условие, как анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия.

Независимость бухгалтера от его работодателя и сегодня является объектом исследования для аудитора в ходе выявления фактов мошенничества в деятельности предприятия. Следовательно, при проведении аудита финансовой отчетности следует учитывать в числе других факторов риска недобросовестных действий наличие этических конфликтов внутри организации-клиента.

Разрешение этических конфликтов

Этические конфликты могут и должны быть разрешены. Для этого бухгалтерам и аудиторам следует предпринять соответствующие меры предосторожности. Эти меры определены в международном Кодексе этики IFAC и в российских кодексах этики.

Так, Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов IFAC устанавливает следующую модель поведения для профессиональных бухгалтеров² в случае возникновения этических конфликтов. Приступая к разрешению конфликта, профессиональный бухгалтер должен:



1) рассмотреть (самостоятельно или совместно с другими лицами) следующие факторы: уместные факты, имеющиеся этические проблемы, основные принципы, имеющие отношение к вопросу, установленные внутренние процедуры, альтернативные действия;

2) определить образ действий, совместимый с основными принципами;

3) оценить последствия возможных действий;

4) провести документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений и решений, принятых по этой проблеме (если это необходимо).

Если проблема остается неразрешенной, профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться в профессиональной организации или в организации, в которой он работает по найму. Цель такой консультации – получить помощь в разрешении конфликта.

Если значительный конфликт не поддается разрешению, бухгалтер

Схема принятия решения профессиональным бухгалтером в соответствии с концептуальным подходом

¹ Факторы риска – события или условия, дающие возможность, мотивацию или средство совершения недобросовестных действий.

² Согласно стандартам IFAC к профессиональным бухгалтерам относятся следующие профессии: бухгалтер, аудитор, финансовый директор, налоговый консультант.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов.

может обратиться за советом в соответствующую саморегулируемую организацию профессиональных бухгалтеров или к юридическим консультантам. Так он сможет получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности.

Например, профессиональный бухгалтер может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он, возможно, нарушит обязательство о соблюдении конфиденциальности. В таком случае профессиональный бухгалтер должен рассмотреть возможность получения юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте в соответствующие органы.

Если все возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, профессиональный бухгалтер должен (если это возможно) отказать быть причастным к предмету, ставшему причиной этого конфликта. Профессиональный бухгалтер может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава рабочей группы, или отказаться от конкретного задания, или полностью сложить с себя обязанности относительно задания аудиторской или нанявшей его организации.

Рекомендации для публично практикующих бухгалтеров

Отдельные рекомендации по разрешению конфликта интересов международный Кодекс этики дает публично

практикующим профессиональным бухгалтерам.

Так, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов, так как он может привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, если профессиональный бухгалтер является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности.

Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если профессиональный бухгалтер оказывает услуги клиентам, между которыми существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

До того как будет принято решение установить или продолжить отношения или принять конкретное задание, профессиональный бухгалтер должен принять во внимание факт существования деловых интересов или отношений с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз.

Профессиональный бухгалтер должен оценить значимость всех угроз и, если такие угрозы не являются явно незначительными, обдумать и по мере необходимости принять следующие меры предосторожности для устранения

Библиотека профессионального бухгалтера



Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / Под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с. – (Новое экономическое образование): 60х90 1/16 (переплет). ISBN 978-5-699-39632-0

Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебника для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и других экономических специальностей.

Впервые в отечественной учебной литературе освещены все теоретические и практические вопросы бухгалтерского (финансового) учета в сельском хозяйстве.

В учебнике специфика сельскохозяйственного учета рассматривается применительно к современным экономическим условиям.

Для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для практических работников в области сельского хозяйства.

Интернет-магазин: ООО «Рид Маркет» – тел. (495) 988-96-68, shop@readmarket.ru, www.readmarket.ru.

Оптовая продажа по безналичному расчету: ООО ТД «Эксмо» – тел. (495) 411-50-74, reception@eksмо-sale.ru;

отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов – тел. (495) 363-42-60 (доб. 230, 225, 226, 228), nadin@infra-m.ru, seller@infra-m.ru.

Розничные книжные магазины: ТД «Библио-Глобус» – тел.: (495) 781-19-00; ГУП «ОЦ» «МДК» – тел.: (495) 789-35-91; ТДК «Москва» – тел.: (495) 629-64-83; ДК «Молодая гвардия» – тел.: (495) 238-50-01;

ДК «Медведково» – тел.: (495) 476-16-90.

таких угроз или сведения их до приемлемого уровня:

1) уведомить клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получить согласие клиента на действия в таких обстоятельствах;

2) уведомить все соответствующие стороны о том, что профессиональный бухгалтер оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получить согласие всех этих сторон на продолжение таких действий;

3) уведомить клиента о том, что профессиональный бухгалтер при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получить согласие на действия при таких обстоятельствах.

В качестве дополнительных мер предосторожности публично практикующий профессиональный бухгалтер может избрать:

а) привлечение к работе отдельных рабочих групп;

б) применение процедур, препятствующих доступу к информации (например, строгая физическая изоляция таких групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);

в) использование четких инструкций по вопросам безопасности и конфиденциальности для членов рабочих групп;

г) использование соглашений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и партнерами фирмы.

д) регулярную проверку применения мер предосторожности старшим по должности, не вовлеченным в соответствующий проект с клиентом.

Конкретные меры предосторожности зависят от обстоятельств конфликта интересов. Если конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципов объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

Работа по определенному вопросу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться клиентом публично практикующего профессионального бухгалтера) может вызвать конфликт соответствующих интересов. Если публично практикующий профессиональный бухгалтер запросил согласие клиента на такую работу и клиент отказал в этом, профессиональный бухгалтер должен отказаться от продолжения работы для одной из сторон над этим вопросом.

Рекомендации для бухгалтеров, работающих по найму

Международный Кодекс этики поясняет, что у профессионального бухгалтера, работающего по найму, существуют профессиональные обязательства по соблюдению основных принципов поведения. Однако бывают случаи, когда обязанности в нанявшей его организации и обязательства по соблюдению основных принципов вступают в конфликт.

В нормальных условиях профессиональный бухгалтер должен придерживаться легитимных и этических целей и задач работодателя, правил и процедур, направленных на их выполнение. Однако при угрозе нарушения основных принципов профессиональный бухгалтер должен решить, как ему следует реагировать в сложившихся обстоятельствах.

Следствием обязанностей перед организацией-работодателем может являться то, что профессиональный бухгалтер, работающий по найму, будет испытывать давление, которое вынуждает его вести себя или действовать таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушения основных принципов. Такое давление может быть как явным, так и скрытым, его может оказывать непосредственный руководитель, старший руководитель, директор или другое лицо в составе организации.

Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, может подвергнуться давлению с целью заставить его:

а) действовать в противоречии с требованиями законов или нормативных правовых актов;

б) действовать в противоречии с техническими или профессиональными стандартами;

В нормальных условиях профессиональный бухгалтер должен придерживаться легитимных и этических целей и задач работодателя, правил и процедур, направленных на их выполнение.

в) способствовать использованию менеджментом неэтичных стратегий или стратегий получения противозаконных доходов;

г) лгать или иным способом вводить в заблуждение (в том числе храня молчание) других лиц, в частности: публично практикующих профессиональных бухгалтеров, организацию-работодателя или представителей контрольных органов;

д) выпускать самому или быть иным способом причастным к выпуску финансовой или другой отчетности, в которой существенно искажаются факты, в том числе, например, заявления, сделанные в отношении: финансовой отчетности, соответствия нормам налогообложения, соблюдения требований законодательства, отчетности, требуемой органами, регулирующими порядок обращения ценных бумаг.

Необходимо оценить значимость угроз, возникающих вследствие такого давления (например, угрозы шантажа), и, если они не являются явно незначительными, следует предусмотреть и по мере необходимости принять следующие меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня:

а) получение консультации или в самой организации, или у независимого профессионального юриста, или в соответствующем профессиональном органе;

б) применение имеющихся в организации официальных процедур для разрешения споров;

в) обращение за юридической консультацией.

Кодекс также поясняет, что невозможно привести исчерпывающий перечень

всех ситуаций и обстоятельств, в которых могут возникнуть угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Это связано с тем, что характер проектов и рабочих заданий может существенно различаться, что влечет за собой возникновение разных угроз, которые, соответственно, требуют разных мер предосторожности. Поэтому при выявлении угроз нарушения фундаментальных принципов профессиональным бухгалтерам следует исходить из своего профессионального суждения и опыта.

Мораль как основа профессии

Современная ситуация в области бухгалтерского учета и аудита складывается таким образом, что профессиональные бухгалтеры, следуя интересам общества, должны при формировании и представлении финансовой отчетности исходить из этических принципов поведения. Вопросы профессиональной этики являются одной из центральных тем, обсуждаемых в обществе.

Многие профессиональные организации разработали детальные кодексы профессионального поведения. Смысл этих кодексов можно свести к следующему: экономика и профессиональная этика должны находиться в неразрывном единстве. Вне морали нет бухгалтерии.

Профессиональная мораль требует, чтобы *достоверный и добросовестный взгляд* всегда были кредо бухгалтера. Это означает, что для бухгалтера нет выше закона, чем его совесть и принципы, лежащие в основе его профессии.

Библиотека профессионального бухгалтера



Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: Учебное пособие / В.Н. Уродовских. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.: 60х90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9558-0158-2

Рассмотрены основные предпосылки возникновения рисков, дана их классификация, изложены основы теории управления рисками предприятия. Описаны измерители и показатели производственных рисков, приведены количественные характеристики оценки рисков и критерии выбора решений в условиях неопределенности. Даны основы формирования оптимальных инвестиционных портфелей и описаны модели оценки доходности финансовых активов. Многие теоретические вопросы подкреплены конкретными практическими примерами, решенными в среде Excel.

Для студентов-магистрантов, обучающихся по направлению «Магистр менеджмента», а также для студентов, преподавателей и аспирантов, занимающихся вопросами управления рисками по смежным экономическим направлениям. Код – 134700.02.01. Цена оптовая – 169.90

Отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов: тел.: (495) 363-4260 (доб. 228, 229, 519, 516, 548), e-mail: basebook@infra-m.ru

Книга-почтой: тел.: (495) 363-4260 (доб. 246, 248), факс: (495) 363-4260 (доб. 232), e-mail: podpiska@infra-m.ru

Следите за новинками на сайте: www.infra-m.ru, e-mail: books@infra-m.ru

«Визитная карточка нашего центра – персональный подход к каждому слушателю»

Профессиональный бухгалтер стремится к постоянному развитию и достижению новых карьерных высот. Повышение квалификации – важный шаг на этом пути. О том, как работает АНО УМЦ «Эксперт Плюс», редакция журнала попросила рассказать Юлию Владимировну ЗАЙЦЕВУ, заместителя генерального директора центра.



Ю.В. Зайцева

1. Как давно существует ваш центр? Сколько бухгалтеров и аудиторов прошли в нем подготовку и повышение квалификации?

УМЦ «Эксперт Плюс» был основан и получил аккредитацию ИПБ России в 2005 году. За прошедшие годы в центре успешно прошли повышение квалификации более 5500 профбухгалтеров. Среди них представители не только Московского региона (хотя их большинство), но и бухгалтеры Воронежа, Самары, Сочи, Томска, Сызрани и др.

2. Что вы можете назвать визитной карточкой центра?

Визитная карточка нашего центра – персональный подход к каждому нашему слушателю. Причем не только со стороны менеджеров и рядовых сотрудников центра, но и со стороны преподавателей. Они всегда готовы ответить бухгалтерам на вопросы, связанные со спецификой бухгалтерского и управленческого учета, изменениями налогового законодательства, а также помочь разрешить неоднозначные ситуации, которые возникают на практике.

Опросы показали, что новые слушатели к нам приходят в основном по рекомендации. Постоянные клиенты рекомендуют наш центр коллегам и знакомым бухгалтерам. Если прибавить к этому высокий профессионализм сотрудников центра, практический опыт и глубочайшие знания преподавателей, гибкую ценовую политику, включающую неплохие скидки для постоянных слушателей и корпоративных клиентов, становится понятно, почему ряды постоянных клиентов УМЦ № 546 ежегодно пополняются новыми слушателями.

3. Как организован учебный процесс? Каких преподавателей вы приглашаете?

Занятия проходят в комфортабельных конференц-залах, просторных учебных аудиториях и уютных переговорных комнатах различной вместимости, которые центр арендует в современных бизнес-центрах. Лекции проводятся в различных районах столицы, в шаговой доступности от метро (преимущественно в центре города и основных промышленных районах). Это сделано для максимального удобства наших клиентов. Мероприятия проводятся в вечерние и дневные часы с перерывами на кофе-брейк.

Для чтения лекций центр привлекает высококвалифицированных преподавателей, обладающих учеными степенями и званиями, а также практикующих юристов, аудиторов и аналитиков, имеющих многолетний опыт методической и преподавательской работы. Особо можно выделить О.А. Букину, Л.В. Сотникову, Е.А. Круглову, М.В. Медведеву, Л.В. Пятайкину, Л.Б. Новичкову, М.В. Мищенко и др.

4. Как центр реализует программы ежегодного повышения квалификации, разработанные и утвержденные ИПБ России? Назовите самые популярные курсы.

Наибольшей популярностью по традиции пользуются курсы 1.19, 4.1 и 5.2. В ближайшее время УМЦ «Эксперт Плюс» планирует организовать курсы по программам «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант» и «Внутренний аудитор», а также выездные семинары и серию бухгалтерских вебинаров. Информацию о них можно найти на сайте www.эксперт-плюс.рф.



Мы рады сообщить вам о новых возможностях!

ИПБ России проводит обучение бухгалтеров по двум новым специализациям: **«Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант»** и **«Внутренний аудитор»**.

Обратите внимание, что «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» и «Внутренний аудитор» – это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения **дополнительного аттестата ИПБ России**. По данным курсам профессиональные бухгалтеры также могут пройти **обязательное повышение квалификации** (по программе «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» – в объеме **80 часов**, по программе «Внутренний аудит» – в объеме **40 часов**).

Новые программы вызвали большой интерес у профессиональных бухгалтеров. Слушатели **вечерних** семинаров, проведенных в ноябре-декабре 2010 года и 1-м полугодии 2011 года, высоко оценили данное нововведение ИПБ России. Актуальные темы, высококвалифицированные лекторы, индивидуальный подход к каждому слушателю – отличительные черты курсов ИПБ России.

ВНИМАНИЕ! С 1 апреля начинается набор слушателей **в утренние и дневные группы!** Планируется расширение тематик читаемых спецкурсов!

- Утренние группы (с 10-00 до 13-00): открыт набор на июнь, июль, август
- Дневные группы (14-00 до 17-00): открыт набор на июнь, июль, август
- Вечерние группы (18-00 до 21-00): открыт набор на июнь, июль, август
- Для регистрации на семинар нужно заполнить и отправить заявку участника по электронной почте: nalog@ipbr.org

Ознакомиться с программой спецкурсов и заполнить заявку участника можно на сайте ИПБ России www.ipbr.org на главной странице в разделе «Курсы и семинары ИПБ России».

Не просто стоматология



Михаил Горинов

Здравствуйте, дорогие читатели!

Я, Михаил Горинов, главный врач медицинского центра «Авангард», рад новой встрече с вами! Сегодняшняя тема не совсем стоматологическая. Мы переросли существующие границы и стали не просто стоматологией, а медицинским центром. Что подтолкнуло нас к этому?

Современная стоматология признает: зубы и мышцы жевательного аппарата выполняют функцию стресс-менеджмента. Другими словами, эмоциональные переживания очень часто откладывают свой отпечаток на состояние зубов. Чтобы не вдаваться в излишние подробности, просто вспомните фразу «Играть желваками». При стрессе жевательные мышцы напрягаются, приводя к перенапряжению и, соответственно, к стачиванию зубов.

Это самый простой пример. Проблема, конечно, намного более обширна: боязнь лечения, неприятные переживания после вмешательства, отложившиеся в человеке и «блокирующие» спокойное отношение к стоматологическим процедурам, и просто небрежное отношение к своему здоровью и уходу за зубами.

Все эти вопросы лежат в области психологии. А если присовокупить общий негативный фон нашей жизни, то психологический аспект стоматологического лечения очень часто выходит на передний план.

Специалисты нашего центра не могли остаться к этому равнодушны. Этим и объясняется появление отделения психологии и психотерапии в нашем медицинском центре.

Работа с психикой – очень тонкая область, результаты наступают не сразу, требуется участие пациента в лечении. Для проведения такого комплекса работ требуется опыт, который, безусловно, накоплен нашими коллегами А.К. Абиевым и С.А. Овсянниковым. Эти врачи, ведущие специалисты в своей области, уже помогли многим нашим пациентам, и в качестве их работы можно быть уверенным.

В заключение хочу сказать, что мы будем развивать наш медицинский центр. В перспективе мы сможем предложить пациентам услуги специалистов различных направлений, которых знаем лично и уверены в их профессионализме. Скидки для членов ИПБ Московского региона будут распространяться на все услуги центра.

Психология для вас

Последние годы у населения мегаполисов заметно возросла потребность в психологической помощи. Это обусловлено возросшей нагрузкой на людей в динамично развивающемся обществе со значительно возросшим темпом жизни. Стали «нормой жизни» перегрузки психики, недосыпание, эмоциональные, интеллектуальные и информационные нагрузки на головной мозг.

Режим современного человека не сопровождается адекватным периодом сна и отдыха. Пришедший с Запада, особенно из Америки, образ жизни – Money Making (битва за металл) не позволяет человеку расслабиться и привести свою психику в норму. Часто применяют экстремальный отдых в виде алкогольной релаксации (напоминаем – вино полезно в очень малых дозах, да и то редко), а каждое подпитие вместо отдыха приводит организм в еще больший стресс за счет интоксикации.

Таким образом, основные составляющие психики человека – Эмоции, Воля и Интеллект – дезорганизуются. Такая дисгармония структуры личности мешает нормальному развитию человека и приводит к неврозам, депрессии и психосоматическим заболеваниям. Спутниками подобного образа жизни являются курение, прием больших порций кофе, пива, нарушение диеты, сексуальные проблемы (частая смена партнеров, иногда приводящая к необходимости



А.К. Абиев



лечения инфекций у врачей урологов и гинекологов), напряженные отношения с родственниками и др.

Первыми жертвами подобного образа жизни становятся люди со слабой нервной системой, имеющие врожденные черты характера, которые мешают им легко адаптироваться к постоянно изменяющимся условиям жизни, или перенесшие различные психотравмы. Эти люди, как правило, эмоционально лабильны, легко и надолго фиксируют различные отрицательные стрессы.

Москва предлагает большой выбор психотерапевтических услуг на любой вкус. Сейчас ситуация осложняется не дефицитом, а избытком информации. Куда пойти лечиться? Все так красиво себя расхваливают.

Особенность нашего подхода к лечению проблем – классический метод, основанный на знаниях выдающихся врачей прошлого и настоящего. Мы учитываем жалобы, особенности характера, образа жизни человека и пытаемся привлечь все его позитивные ресурсы для выхода из создавшейся ситуации с наименьшими потерями. Прием ведет врач психотерапевт-психоневролог. При необходимости проведения консилиума приглашается профессор психиатр-психотерапевт.

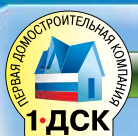
Кроме неврозов, депрессий и психосоматических расстройств, мы работаем и с другими проблемами: сексуально-семейные, избыточный вес и ожирение, зависимости (алкогольная, табачная и др.), психогенное бесплодие, затяжные соматические расстройства, в основе которых часто лежит депрессивный синдром. Для лечения применяются фармакотерапия, методы китайской медицины, психотерапия и гипноз.

Диагностика обычно состоит из обсуждения жалоб и обстоятельств, приведших к той или иной проблеме, но иногда применяются психологические тесты, аурикулодиагностика (выявление патогенных зон по точкам ушной раковины), спектральный анализ для выявления нарушения обмена веществ по волосам. При необходимости направляем на анализы крови, УЗИ, МРТ и другие исследования из арсенала клинической медицины.

На правах рекламы

Получить консультацию и записаться на прием можно по телефону 778-47-04 или e-mail avangard.ooo@mail.ru. Клиника находится на Чистопрудном бульваре, 25. Искренне ваши, сотрудники клиники «Авангард».

Строительный сезон в разгаре!



КАРКАСНЫЕ ДОМА И КОТТЕДЖИ

ВОЗВОДИМ ДОМА
ВАШЕЙ
МЕЧТЫ!



КАНАДСКАЯ
каркасно-панельная
ТЕХНОЛОГИЯ
СТРОИТЕЛЬСТВА
ЗАГОРОДНЫХ ДАЧ
И КОТТЕДЖЕЙ

Комплектация дома по варианту «Комфорт» (стоимость 1 м² – 9900 рублей)

Действительным членам ИПБ МР предоставляются льготы!

По всем интересующим вопросам обращайтесь в компанию "1-ДСК"
Телефон горячей линии: 8 (916) 400-36-32. Сайт: www.1-dsk.ru