ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№3 | 2012

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Налог на прибыль организаций, НДФЛ и имущественные налоги: разъяснения экспертов
С. 6

Особенности уплаты налогов в процедурах банкротства
С. 17

Транспортный налог: порядок исчисления, уплаты и учета
С. 25

Компенсация за неиспользованный отпуск
С. 29

2 Заключено соглашение со столичным отделением «ОПОРА РОССИИ»

4 апреля 2012 года состоялась встреча между директором ИПБ России **Е.И. КОПОСОВОЙ**, директором ИПБ Московского региона **Г.О. ОСТРОВСКИМ** и исполнительным директором Московского городского отделения «ОПОРА РОССИИ» **А.Л. ДАУТОВЫМ**. На ней было принято решение о подписании соглашения о партнерстве между ИПБ России, ИПБ Московского региона и Московским городским отделением «ОПОРА РОССИИ».

31 Расчеты по НДС по договорам в условных единицах

Прошел уже почти год с тех пор, как вступили в силу масштабные изменения в главу 21 НК РФ (внесены Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ). Утверждено и действует постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 о документах, применяемых при расчетах по НДС. Появились разъяснения Минфина России и ФНС России. Сданы декларации за IV квартал 2011 года и I квартал 2012-го. Тем не менее вопросы остались. **А.М. РАБИНОВИЧ,** главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», рассказывает, как изменения затронули договоры в условных денежных единицах.

37 Разработка и совершенствование направлений и принципов экологического учета

В условиях современного общества, установившего абсолютный приоритет рыночных отношений, защита экологии неотъемлемо связана с рациональным природопользованием. Сейчас задача наиболее прогрессивной части общества – максимально снизить силу воздействия человека на природу. Самый эффективный метод достижения этой цели – создание новой, экологической экономики, ориентированной на восстановление и поддержание экологического равновесия, и новой идеологии, снижающей значимость нематериальных ценностей. Об этом в своей статье рассуждает **Л.В. ЧХУТИАШВИЛИ**, аудитор, член ИПБ России.

Свидетельство о регистрации ПИ № ФС 77-36818 от 03 июля 2009 года
Учредитель: ООО «Издательский дом БИНФА», e-mail: binfa@inbox.ru
Служба рекламы и распространения: (499) 611-20-40
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Рецензент номера Н.А. Алабушина,
начальник методологического отдела ИПБ России
Главный редактор Н.В. Иволгина
Подписной индекс по каталогу «Почта России» — 25771 (на полугодие), 25775 (на год)
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Подписано в печать 15.05.2012. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России

№3|2012
Вестник
БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Место действия – Московский регион

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

6 Налог на прибыль организаций
Д.В. Осипов
11 Налог на доходы физических лиц
К.В. Котов
14 Имущественные налоги
А.В. Сорокин

Профессиональная бухгалтерия

17 Особенности уплаты налогов в процедурах банкротства
Д.И. Ряховский, А.В. Коцюба
22 Счета-фактуры по агентскому договору
Е.П. Титова
25 Транспортный налог: порядок исчисления, уплаты и учета
Н.Е. Вахромова, Е.Н. Королева
27 Если при инвентаризации выявлена недостача
Т.В. Каратаева, О.В. Монако
29 Компенсация за неиспользованный отпуск
Я.О. Степовая

Дискуссионный клуб

31 Расчеты по НДС по договорам в условных единицах
А.М. Рабинович
37 Разработка и совершенствование направлений и принципов экологического учета
Л.В. Чхутиашвили

Золотой фонд профессии

42 Международному дню защиты детей посвящается

Новости региона

ИПБ России и ИПБ Московского региона заключили соглашение со столичным отделением «ОПОРА РОССИИ»

ОПОРА РОССИИ
ОБЩЕРОССИЙСКАЯ ОБЩЕСТВЕННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА
МОСКОВСКОЕ ГОРОДСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ

4 апреля 2012 года состоялась встреча между директором ИПБ России Е.И. Копосовой, директором ИПБ Московского региона Г.О. Островским и исполнительным директором Московского городского отделения «ОПОРА РОССИИ» А.Л. Даутовым. На ней было принято решение о подписании соглашения о партнерстве между ИПБ России, ИПБ Московского региона и Московским городским отделением «ОПОРА РОССИИ».

Предметом соглашения является защита законных прав и интересов субъектов малого и среднего предпринимательства г. Москвы путем объединения усилий и совместных действий по осуществлению сторонами согласованных мер организационного, информационного, консультационного и иного характера. Среди мероприятий соглашение предусматривает проведение совместных семинаров для бухгалтеров и предпринимателей с привлечением ведущих специалистов по бухгалтерскому и налоговому учету.

Напомним, что «ОПОРА РОССИИ» – это общероссийская общественная организация малого и среднего предпринимательства, основная цель деятельности которой – содействие консолидации предпринимателей и иных граждан для участия в формировании благоприятных политических, экономических, правовых и иных условий развития предпринимательской деятельности в Российской Федерации, обеспечивающих эффективное развитие экономики.

Конкурс «Лучший работодатель города Москвы»

По сообщению Департамента труда и занятости населения г. Москвы, с 1 мая 2012 года в столице стартовал конкурс «Лучший работодатель города Москвы». Этот конкурс проводится в рамках федерального конкурса «Российская организация высокой социальной эффективности». В этом году особенностью конкурса является то, что в него включены дополнительные номинации, актуальные для столицы и отражающие практику взаимодействия сторон в системе социального партнерства Москвы.

Лучший работодатель города Москвы 2012 КОНКУРС

Конкурс проводится в целях вовлечения городских организаций в реализацию программ, направленных на содействие занятости населения, поощрение работодателей, вносящих наибольший вклад в развитие столичного рынка труда, содействие развитию цивилизованных трудовых отношений, повышение социальной ответственности бизнеса, поддержку предпринимательской инициативы в области народных промыслов и ремесленничества.

Уполномоченным органом проведения конкурса является Департамент труда и занятости населения г. Москвы.

Конкурс проводится для трех групп участников:

- «Работодатель» – организации города всех организационно-правовых форм и форм собственности;
- «Растим смену» – организации города всех организационно-правовых форм и форм собственности;
- «Потенциал» – мастера-ремесленники, граждане, проявляющие инициативу самозанятости и создания рабочих мест в сфере народных промыслов и ремесленничества.

Заявки на участие в конкурсе в группах «Работодатель» и «Растим смену» принимаются центрами занятости населения административных округов Москвы в период с 1 мая по 30 июня 2012 года. Заявки на участие в конкурсе в группе «Потенциал» подаются в ГБУ г. Москвы «Женский деловой центр» в период с 1 мая по 10 июля 2012 года.

Информация о конкурсе размещена на официальном сайте Департамента труда и занятости города Москвы по ссылке: http://www.labor.ru/?id=1479.

Столичных налогоплательщиков ждут в МФЦ

УФНС России по г. Москве разместило на своем сайте (www.r77.nalog.ru) сообщение, что управление совместно с Правительством Москвы ведет активную работу по развитию в столице многофункциональных центров предоставления государственных услуг (МФЦ).

В основу работы МФЦ заложен принцип исключения или максимально возможного ограничения участия заявителя в процессах сбора различных справок и документов, необходимых для получения той или иной государственной услуги, а также прозрачного и контролируемого прохождения документов на всех этапах предоставления государственных услуг.

Только с начала 2012 года в Москве открыты восемь многофункциональных центров предоставления государственных услуг. Всего в столичном регионе для удобства налогоплательщиков успешно функционируют 13 МФЦ, расположенных в девяти административных округах.

За первые четыре месяца 2012 года в столичные МФЦ обратилось более 4000 налогоплательщиков. Среди услуг, предоставляемых многофункциональными центрами, налогоплательщиками наиболее востребованы:

- предоставление справки об отсутствии задолженности по уплате налогов;
- прием деклараций физических лиц;
- прием формы 3-НДФЛ;
- выдача сведений из ЕГРЮЛ/ЕГРИП и др.

Кроме того, обратившись в МФЦ, налогоплательщики могут получить информацию об электронных сервисах налоговой службы, в том числе «Узнай свою задолженность» и «Узнай ИНН».

Проверь себя и контрагента

УФНС России по г. Москве напоминает, что среди множества online-сервисов, размещенных на официальных интернет-сайтах ФНС России (www.nalog.ru) и УФНС России по г. Москве (www.r77.nalog.ru), есть такие, которые помогут проверить надежность контрагента. К примеру, на сайте функционирует online-сервис «Проверь себя и контрагента».

Данный сервис включает в себя несколько блоков информации, которые можно использовать для получения достоверных сведений о факте регистрации будущего партнера, узнать, не входят ли в состав дисквалифицированные лица. Сервис также может уточнить, сколько еще юридических лиц находится по одному адресу и не идет ли процедура исключения фирмы из ЕГРЮЛ как недействующей.

Все эти данные с достаточной точностью позволят удостовериться в благонадежности контрагента и отсутствии признаков фирмы-однодневки, а также обеспечить безопасность собственного бизнеса от возможного рейдерского захвата.

Подмосковные налоговики оказывают практическую помощь налогоплательщикам

Как сообщает на своем сайте УФНС России по Московской области (www.

r50.nalog.ru), в целях оказания практической помощи налогоплательщикам отдел имущественных налогов УФНС России по Московской области продолжает серию публикаций, разъясняющих налоговое законодательство. Предметом последних разъяснений стал вопрос: что делать, если нет документов о межевании земельного участка, но при этом участок поставлен на кадастровый учет как ранее учтенный с приблизительной площадью? (С ответом можно ознакомиться на сайте управления: раздел «Помощь налогоплательщику»/«Вопрос – ответ/«Разъяснения по имущественным налогам»/«Земельный налог».)

Кроме того, управление сообщает, что пользователи интернет-сайта УФНС России по Московской области имеют возможность задать вопрос на официальном интернет-форуме или направить его посредством специального online-сервиса «Обратиться в ФНС России», в котором необходимо кратко и ясно изложить суть проблемы и указать свои контактные данные.

В Подмосковье стартовали конкурсные отборы на предоставление бюджетных субсидий

Министерство экономики Московской области (http://me.mosreg.ru/) проводит конкурсы среди субъектов малого и среднего предпринимательства Московской области по отбору заявок на право заключения договоров о предоставлении в 2012 году целевых бюджетных средств Московской области в форме субсидий по следующим направлениям:

- частичная компенсация процентных ставок субъектам МСП по кредитам, выданным им банками и иными кредитными организациями для приобретения основных и пополнения оборотных средств на осуществление предпринимательской деятельности;
- частичная компенсация затрат субъектам МСП, работающим менее года со дня государственной регистрации, на реализацию проектов (за исключением расходов на пополнение оборотных средств и оплату труда);
- частичная компенсация затрат на оплату консультационных услуг субъектам МСП;
- частичная компенсация затрат субъектам МСП в Московской области на участие в выставочно-ярмарочных мероприятиях за рубежом;
- частичная компенсация затрат субъектов МСП Московской области по оплате услуг по разработке средств индивидуализации продукции (работ, услуг), предназначенных для экспорта.

Консультации и прием заявок от субъектов малого и среднего предпринимательства осуществляется Государственным бюджетным учреждением Московской области «Московский областной фонд развития малого и среднего предпринимательства» по адресу: 141400, Московская область, г. Химки, ул. Ленинградская, д. 1, 10 этаж, в рабочие дни с 10:00 до 17:00. Контактный телефон (495) 730-80-33.

Дата начала приема заявок – 11 апреля 2012 года. Срок окончания подачи заявок -- до 15.00 часов 9 ноября 2012 года. Заявки, поданные позднее установленного срока, не принимаются.

Более подробно с информацией о конкурсах, а также положением о конкурсах по отбору заявок на право заключения договора о предоставлении целевых бюджетных средств Московской области в форме субсидий можно ознакомиться на сайте Министерства экономики Московской области в разделе 11.3 «Конкурсы».

Порядок применения НДС и регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при возврате товаров

УФНС России по г. Москве информирует, что в связи с принятием постановления Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» не применяется письмо Минфина России от 07.03.2007 № 03-07-15/29 о порядке применения налога на добавленную стоимость, а также регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при возврате товаров.

Напомним, что в указанном письме были рассмотрены вопросы о применении НДС при возврате продавцу товаров:

- принятых на учет покупателями, являющимися налогоплательщиками НДС;
- не принятых на учет покупателями, являющимися налогоплательщиками НДС;
- физическими лицами и другими лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС.

Например, покупатель при отгрузке возвращаемых товаров, принятых им на учет, обязан был в порядке, установленном пунктом 3 статьи 168 НК РФ, выставить продавцу этих товаров соответствующий счет-фактуру и второй экземпляр счета-фактуры зарегистрировать в книге продаж.

ЗАРПЛАТА
и другие выплаты работникам
2012

от журнала Актуальная Бухгалтерия
Надежный журнал для профессионалов

Все, что нужно знать бухгалтеру:
- расчет зарплаты, пособий и других выплат сотрудникам;
- начисление «зарплатных» налогов;
- формирование базы по страховым взносам.

Все, что нужно знать кадровику:
- грамотный кадровый учет;
- документооборот и внутренние трудовые положения организации.

Книга рекомендована Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России как пособие для повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

Подробности на сайте www.garant.ru

Все материалы книги соответствуют действующей позиции Минздравсоцразвития России, Роструда, Пенсионного фонда РФ и ФСС России.

По вопросам приобретения книги обращайтесь к представителю компании ГАРАНТ в вашем регионе

ГАРАНТ® ИНФОРМАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Налог на прибыль организаций

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

Д.В. Осипов

Внесение ценных бумаг в уставный капитал

Общество с ограниченной ответственностью «А» внесло в уставный капитал иного общества с ограниченной ответственностью ценные бумаги сторонней организации, оценочная стоимость которых превышает цену их приобретения. Возникает ли у общества «А» налоговая база по операциям с ценными бумагами?

Начнем с факта передачи в уставный капитал ценных бумаг, оценочная стоимость которых превышает цену их приобретения.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 15 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Федеральный закон № 14-ФЗ), оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами.

Денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда), установлены статьей 277 НК РФ.

Так, подпунктом 2 пункта 1 статьи 277 НК РФ установлено, что у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

Кроме того, в соответствии с пунктом 1 статьи 277 НК РФ стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей главы 25 НК РФ признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Получается, что с точки зрения Федерального закона № 14-ФЗ никакого нарушения в том, что организация передала в уставный капитал ценные бумаги, оценочная стоимость которых превышает цену их приобретения, нет.

Федеральный закон № 14-ФЗ говорит лишь о том, что денежная оценка ценных бумаг сторонней организации, вносимых для оплаты долей в уставном капитале общества, должна быть утверждена решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. При этом денежная оценка таких ценных бумаг может как превышать, так и быть меньше цены их приобретения, и в этом нет ничего удивительного, поскольку данные ценные бумаги могли как вырасти, так и упасть в цене с момента их приобретения.

Нет никакого нарушения в этом и с точки зрения налогового законодательства. Однако следует учитывать, что для целей налогообложения денежная оценка ценных бумаг сторонней организации, вносимых для оплаты долей в уставном капитале общества, не имеет значения. В силу указанных выше положений налогового законодательства для целей налогообложения имеет значение цена приобретения таких ценных бумаг, поскольку данной цене будет равна стоимость полученной доли.

Теперь остановимся на определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами. Пунктом 2 статьи 280 НК РФ установлено, что доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию.

Согласно подпункту 7 пункта 7 статьи 272 НК РФ, по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость, датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата реализации или иного выбытия ценных бумаг.

Иными словами, положения налогового законодательства говорят о том, что налоговую базу по операциям с ценными бумагами организации необходимо определять в случае их реализации или иного выбытия. Однако замечу, что понятие «иное выбытие» глава 25 НК РФ не расшифровывает. Это порождает вопросы о том, что следует понимать под иным выбытием.

Если принять во внимание официальные разъяснения Минфина России и судебную практику, можно сделать вывод, что под иным выбытием следует понимать, например, дарение ценных бумаг, передачу их по договору займа, передачу в закрытый паевой инвестиционный фонд, передачу в уставный капитал и передачу по договору мены.

Однако определять налоговую базу по операциям с ценными бумагами следует не во всех перечисленных ситуациях. Так, по мнению Минфина России, определять налоговую базу по операциям с ценными бумагами не следует при дарении ценных бумаг, передаче их по договору займа, передаче в закрытый паевой инвестиционный фонд и передаче в уставный капитал (письма Минфина России от 18.08.2006 № 03-03-04/2/194, от 17.02.2006 № 03-03-04/2/37, от 30.05.2006 № 03-03-04/1/485 и от 01.02.2011 № 03-03-06/1/48).

А вот по мнению ФАС Московского округа, при передаче ценных бумаг по договору мены у организации возникает налоговая база по операциям с ценными бумагами (постановления ФАС Московского округа от 31.12.2008 № КА-А40/12154-08).

Платежи по договору опциона

Учитываются ли в расходах для целей налогообложения платежи, уплачиваемые по договору опциона, предусматривающему право организации на заключение договора аренды помещений в строящемся здании после его постройки?

По предварительному договору стороны обязуются заключить в будущем договор о передаче имущества, выполнении работ или оказании услуг (основной договор) на условиях, предусмотренных предварительным договором. На это указывает пункт 1 статьи 429 ГК РФ.

Получается, что договор опциона нельзя назвать предварительным договором, поскольку по нему стороны не обязуются заключить в будущем договор аренды.

Из положений статьи 252 НК РФ следует, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Статьями 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» и 265 «Внереализационные расходы» НК РФ установлены виды расходов, учитываемые для целей налогообложения. Замечу, что перечни таких расходов являются открытыми.

Расходы в виде платежей, уплачиваемых по договору за право заключения в будущем иного договора, в указанных статьях не поименованы. Однако при условии соответствия данных платежей критериям, установленным статьей 252 НК РФ, их можно учитывать для целей налогообложения, поскольку, как уже было сказано, статьями 264 и 265 НК РФ предусмотрены открытые перечни учитываемых расходов.

Положения налогового законодательства говорят о том, что налоговую базу по операциям с ценными бумагами организации необходимо определять в случае их реализации или иного выбытия.

Пример

Организация приобрела ценные бумаги за 300 000 руб. Через определенное время она передает их в уставный капитал общества.
Оценочная стоимость таких ценных бумаг при передаче их в уставный капитал составила 450 000 руб. Организация получила долю в обществе. Стоимость такой доли равна 300 000 руб.

Что касается обоснованности рассматриваемых расходов, то следует обратить внимание на следующее.

На мой взгляд, расходы в виде платежей, уплачиваемых по договору опциона за право заключения в будущем договора аренды, вызовут сомнение у налоговых органов, поскольку есть вероятность того, что договор аренды не будет заключен, а в этом случае возникнут вопросы в отношении целесообразности учета данных платежей. Возможно, налоговые органы будут исходить из наличия заключенного договора аренды. Если он будет заключен, платежи по договору опциона будут признаны правомерными, если же нет – платежи будут признаны не обоснованными.

Кроме того, хочу обратить внимание на письмо Минфина России от 11.02.2011 № 03-03-06/2/1. В нем рассматривалась ситуация, при которой организация арендовала помещения для открытия новых офисов, в которых был сделан ремонт. В связи с финансовыми трудностями в некоторых арендованных и отремонтированных помещениях новые офисы не были открыты. Правда, в письме была оговорка, что из обращения налогоплательщика не представляется возможным сделать вывод в отношении того, был ли расторгнут договор аренды, были ли возмещены организации-арендатору расходы на ремонт помещения и т.д.

Ответ по данной ситуации не был дан, однако проанализировав письмо Минфина России можно сделать вывод о том, что Минфин России поставил учет расходов на ремонт в зависимость от открытия новых офисов в помещениях, в которых был сделан такой ремонт.

В то же время следует отметить, что зависимость учета расходов на ремонт от открытия новых офисов в помещениях, в которых был сделан такой ремонт, равно как и зависимость учета платежей по договору опциона от наличия заключенного договора аренды, выглядят весьма спорно. В главе 25 НК РФ подобной зависимости не установлено.

Кроме того, из письма Минфина России от 26.01.2011 № 03-03-06/2/16 можно сделать вывод, что данные расходы направлены на приобретение права заключения договора аренды помещений и произведены в целях осуществления предпринимательской деятельности и, следовательно, могут учитываться для целей налогообложения.

Расходы в виде платежей, уплачиваемых по договору опциона за право заключения в будущем договора аренды, вызовут сомнение у налоговых органов.

Неучтенные ценные бумаги

Организация обнаружила при инвентаризации ценные бумаги, которые ранее не отразила у себя на балансе. Документов, подтверждающих их приобретение, нет. В реестре акционеров организация зарегистрирована как владелец данных ценных бумаг. Возникают ли у организации какие-либо налоговые последствия в связи с такой ситуацией?

Минфин России еще в 2007 году в письме от 20.02.2007 № 03-03-06/1/100 сделал вывод, что у организации, не отразившей ранее у себя на балансе приобретенные ценные бумаги, но зарегистрированной в реестре акционеров как владелец ценных бумаг в момент принятия этих бумаг к учету, не возникает дохода для целей налогообложения прибыли организаций. Вместе с тем в случае если организация документально не подтвердит расходы, связанные с приобретением указанных выше ценных бумаг, такие ценные бумаги следует принять к учету в нулевой оценке.

Несмотря на это среди специалистов существует и другое мнение. Так, согласно статье 2 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Федеральный закон № 39-ФЗ), эмиссионной ценной бумагой признается любая ценная бумага, в том числе бездокументарная, которая характеризуется одновременно признаками, установленными статьей 2 Федерального закона № 39-ФЗ.

Документарной формой эмиссионных ценных бумаг признается форма эмиссионных ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или, в случае депонирования таковых, на основании записи по счету депо.

Бездокументарной формой эмиссионных ценных бумаг признается форма эмиссионных ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или, в случае депонирования ценных бумаг, на основании записи по счету депо.

Реестром владельцев ценных бумаг признается часть системы ведения реестра, представляющая собой список зарегистрированных владельцев с указанием количества, номинальной стоимости и категории принадлежащих им именных ценных бумаг, составленный

по состоянию на любую установленную дату и позволяющий идентифицировать этих владельцев, количество и категорию принадлежащих им ценных бумаг. Так сказано в пункте 1 статьи 8 Федерального закона № 39-ФЗ.

Пунктом 1 статьи 44 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» установлено, что в реестре акционеров общества указываются сведения о каждом зарегистрированном лице, количестве и категориях (типах) акций, записанных на имя каждого зарегистрированного лица, иные сведения, предусмотренные правовыми актами РФ.

Из пункта 2 Положения «О ведении реестра владельцев именных ценных бумаг» (утв. постановлением ФКЦБ России от 02.10.1997 № 27) следует, что зарегистрированным лицом является физическое или юридическое лицо, информация о котором внесена в реестр. При этом зарегистрированным лицом может быть владелец ценных бумаг-– лицо, которому ценные бумаги принадлежат на праве собственности или ином вещном праве.

Следовательно, важным моментом при ответе на рассматриваемый вопрос является то, в какой форме выпущены эмиссионные ценные бумаги – документарной или бездокументарной. Поскольку из вопроса следует, что налогоплательщик зарегистрирован в реестре акционеров как владелец ценных бумаг, такие ценные бумаги следует считать выпущенными в бездокументарной форме.

Вывод, противоречащий выводу Минфина России, основан на следующих положениях налогового законодательства. Согласно пункту 20 статьи 250 НК РФ, внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Учитывая данное положение. можно сделать вывод, что со стоимости выявленных ценных бумаг организации необходимо заплатить налог.

В соответствии с пунктом 2 статьи 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пунктами 13 и 20 статьи 250 НК РФ.

Получается, что стоимость выявленных ценных бумаг должна быть определена как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пунктами 13 и 20 статьи 250 НК РФ.

Из пункта 2 статьи 280 НК РФ следует, что доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию.

Получается, что при реализации данных ценных бумаг организация сможет отразить в расходах стоимость выявленных ценных бумаг, определенную согласно рассмотренному выше порядку.

Данное мнение тоже имеет право на существование, однако вывод Минфина России мне кажется более правильным по следующим основаниям.

Во-первых, поскольку налогоплательщик зарегистрирован в реестре акционеров как владелец ценных бумаг, в любом случае он их когда-то приобретал. Он мог получить их и безвозмездно, но в этом случае он уже уплатил налог на основании пункта 8 статьи 250 НК РФ. В любом случае запись в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг является подтверждением того, что организация является владельцем ценных бумаг. Следовательно, при выявлении данных ценных бумаг платить налог не следует.

Во-вторых, считаю, что при отсутствии документов, подтверждающих приобретение ценных бумаг, говорить о том, что расходы при их реализации будут равны определенной стоимости, нельзя.

При отсутствии документов, подтверждающих приобретение ценных бумаг, говорить о том, что расходы при их реализации будут равны определенной стоимости, нельзя.

Доходы конкурсного кредитора

Конкурсный кредитор получает доход, начисленный на сумму его требований к должнику. К какому виду дохода следует относить такой доход для целей налогообложения?

Для ответа на вопрос необходимо обратиться к положениям Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Федеральный закон № 127-ФЗ). Он устанавливает основания для признания должника несостоятельным (банкротом), регулирует порядок и условия осуществления мер по предупреждению несостоятельности (банкротства), порядок и условия проведения процедур, применяемых в деле о банкротстве, и иные отношения, возникающие при неспособности должника удовлетворить в полном объеме требования кредиторов.

Согласно статье 2 Федерального закона № 127-ФЗ, конкурсными кредиторами признаются кредиторы по денежным обязательствам. Не являются конкурсными кредиторами уполномоченные органы (представляют в делах о банкротстве интересы бюджетов) и граждане, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, морального вреда, имеет обязательства по выплате вознаграждения авторам результатов интеллектуальной деятельности, а также учредители (участники) должника по обязательствам, вытекающим из такого участия.

Конкурсным производством признается процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику, признанному банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов (ст. 2 Федерального закона № 127-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 124 Федерального закона № 127-ФЗ, принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства.

Пунктом 2.1 статьи 126 Федерального закона № 127-ФЗ установлено, что на сумму требований конкурсного кредитора и уполномоченного органа в размере, установленном в соответствии со статьей 4 Федерального закона № 127-ФЗ, начисляются проценты в порядке и в размере, которые предусмотрены статьей 126 Федерального закона № 127-ФЗ.

Проценты на сумму требований конкурсного кредитора и уполномоченного органа, выраженную в валюте Российской Федерации, начисляются в размере ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату открытия конкурсного производства.

Учитывая данные положения, Минфин России в своих письмах (например, от 02.06.2010 № 03-03-06/1/363) сделал вывод о том, что для целей налогообложения доход, начисленный на сумму требований конкурсного кредитора к должнику, следует относить к процентам.

Этот вывод был сделан на основании того, что для взыскания указанных процентов с должника не требуется ни его признания, ни решения суда о взыскании процентов.

Также Минфин России обратил внимание на пункт 1 статьи 126 Федерального закона № 127-ФЗ, в соответствии с которым с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника.

Что касается даты, с которой начинает учитываться в доходах для целей налогообложения рассматриваемый доход, то следует отметить, что, согласно пункту 2.1 статьи 126 Федерального закона № 127-ФЗ, подлежащие начислению и уплате в соответствии со статьей 126 Федерального закона № 127-ФЗ проценты начисляются на сумму требований кредиторов каждой очереди с даты открытия конкурсного производства до даты погашения указанных требований должником.

Следовательно, датой, с которой начинает учитываться в доходах для целей налогообложения данный доход, признается дата открытия конкурсного производства, а учитывать его необходимо в порядке, установленном пунктом 6 статьи 271 НК РФ.

Однако хочу заметить, что данная позиция является дискуссионной. Так, согласно пункту 3 статьи 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). Проанализировав данное положение, можно сделать вывод о том, что доход, начисленный на сумму требований конкурсного кредитора к должнику, не относится к процентам, поскольку, во-первых, такой доход заранее не заявлен (не установлен), а во-вторых, получен не по долговому обязательству.

Кроме того, существует мнение, что такой доход для целей налогообложения необходимо рассматривать как неустойку (штраф, пеню).

Доход, начисленный на сумму требований конкурсного кредитора к должнику, не относится к процентам, поскольку, во-первых, такой доход заранее не заявлен (не установлен), а во-вторых, получен не по долговому обязательству.

Налог на доходы физических лиц

Рубрику ведет **К.В. Котов,** заместитель начальника отдела ФНС России

На работах с вредными условиями труда работникам выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты.

Выплаты за счет грантов

Организация-работодатель получает грант. За счет этого гранта она выплачивает вознаграждение физическим лицам. Облагаются ли НДФЛ такие доходы физических лиц?

От налогообложения освобождены суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ. Так сказано в пункте 6 статьи 217 НК РФ.

Перечень упомянутых выше российских организаций (далее – Перечень) утвержден постановлением Правительства РФ от 15.07.2009 № 602.

Основанием для освобождения сумм грантов от налогообложения является предоставление таких грантов учреждениям науки, образования, культуры и искусства или непосредственно физическим лицам российской организацией, входящей в Перечень.

Следовательно, средства, выплачиваемые из сумм грантов работникам таких учреждений, освобождаются от налогообложения при условии, что такие сотрудники признаются получателями грантов, и расходование средств гранта соответствует его целевому назначению. Это касается выплат как по трудовым, так и по гражданско-правовым договорам.

Вознаграждение приемным родителям

Семья взяла на воспитание приемного ребенка и ежемесячно получает вознаграждение. Подлежит ли такое вознаграждение налогообложению НДФЛ?

Приемной семьей признается опека или попечительство над ребенком или детьми, которые осуществляются по договору о приемной семье, заключаемому между органом опеки и попечительства и приемными родителями или приемным родителем, на срок, указанный в этом договоре. На это указывает пункт 1 статьи 152 Семейного кодекса РФ.

Размер вознаграждения, причитающегося приемным родителям, размер денежных средств на содержание каждого ребенка, а также меры социальной поддержки, предоставляемые приемной семье в зависимости от количества принятых на воспитание детей, определяются договором о приемной семье в соответствии с законами субъектов РФ. Об этом говорится в пункте 2 статьи 153.1 СК РФ.

Выплата вознаграждения приемным родителям осуществляется в сроки, указанные в договоре на оказание услуг по воспитанию приемных детей, и в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами субъекта РФ.

Пунктом 1 статьи 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Таким образом, вознаграждение за оказание услуг по воспитанию приемных детей, выплачиваемое приемным родителям по договору на оказание услуг по воспитанию приемных детей, подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Выплата за вредное производство

Организация в соответствии с коллективным трудовым договором выплачивает работникам, занятым на вредном производстве, компенсационную выплату в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов. Нужно ли удерживать с этой суммы НДФЛ?

На работах с вредными условиями труда работникам выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты. Выдача работникам по установленным нормам молока или других равноценных пищевых продуктов по письменным заявлениям работников может быть заменена компенсационной выплатой в размере,

Вахтовый метод представляет собой особую форму осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания.

эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если это предусмотрено коллективным договором и (или) трудовым договором. Это следует из статьи 222 Трудового кодекса РФ.

Нормы и условия бесплатной выдачи молока или других равноценных пищевых продуктов, лечебно-профилактического питания, порядок осуществления компенсационной выплаты устанавливаются в порядке, определяемом Правительством РФ, с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

В соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Таким образом, компенсационная выплата, предусмотренная коллективным договором и (или) трудовым договором и выплачиваемая в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов в соответствии с действующим законодательством работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, не подлежит налогообложению НДФЛ. Основание – пункт 3 статьи 217 НК РФ.

Размер указанной компенсационной выплаты определяется в соответствии с Порядком осуществления компенсационной выплаты в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, утвержденным приказом Минздравсоцразвития России от 16.02.2009 № 45н.

Работа в другом регионе

Организация, находящаяся в Москве, по гражданско-правовому договору наняла физическое лицо для выполнения работ в другом регионе. Обособленных подразделений в месте выполнения работ у организации нет. Как должен быть уплачен НДФЛ с суммы дохода данного физического лица?

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 НК РФ.

На основании пункта 7 статьи 226 НК РФ совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Поскольку обособленного подразделения по месту исполнения физическим лицом обязанностей по договору гражданско-правового характера у организации не возникает, налог, удержанный с доходов, выплаченных за выполнение работ в других регионах по таким договорам физическим лицам, подлежит перечислению по месту нахождения организации в г. Москве.

Оплата проезда при вахтовом методе работы

Организация оплачивает работникам, работающим вахтовым методом, стоимость проезда до места выполнения работы и обратно. Облагается ли эта выплата НДФЛ?

Вахтовый метод представляет собой особую форму осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания. На это указывает статья 297 Трудового кодекса РФ.

Согласно статье 164 ТК РФ, компенсации – это денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных Трудовым кодексом РФ и другими федеральными законами.

Статьей 165 ТК РФ предусмотрено, что помимо общих гарантий и компенсаций, предусмотренных данным кодексом (гарантии при приеме на работу, переводе на другую работу, по оплате труда и другие), работникам предоставляются гарантии и компенсации, в том числе при переезде

на работу в другую местность. При предоставлении гарантий и компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств работодателя.

Из положений статьи 302 ТК РФ следует, что работникам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места расположения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно взамен суточных выплачивается надбавка за вахтовый метод работы.

Работникам организаций, финансируемых из федерального бюджета, надбавка за вахтовый метод работы выплачивается в размере и порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 03.02.2005 № 51.

Работникам организаций, финансируемых из бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, надбавка за вахтовый метод работы выплачивается в размере и порядке, устанавливаемых соответственно органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Работникам работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, надбавка за вахтовый метод работы выплачивается в размере и порядке, устанавливаемых коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором.

В соответствии с положениями абзаца 9 пункта 3 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством РФ компенсационных выплат, связанных в том числе с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Учитывая изложенное, оплата организацией расходов по доставке работников от места сбора до места работы и обратно в связи с выполнением ими трудовых обязанностей в месте, удаленном от места их постоянного проживания, исходя из положений статьей 164, 165 ТК РФ, а также статьи 217 НК РФ носит компенсационный характер и не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Работа на морских судах

Российский гражданин работает на морских судах иностранных компаний. По какой ставке НДФЛ должен облагаться его доход?

Механизм налогообложения указанного дохода зависит от налогового статуса физического лица, определяемого за налоговый период (календарный год), в котором получен такой доход.

Порядок определения статуса налогового резидента – физического лица предусмотрен статьей 207 НК РФ. Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Установление факта наличия статуса налогового резидента связано с обязанностью налогоплательщика по исчислению и уплате налога с полученных им доходов за соответствующий налоговый период.

С учетом положений статьи 209 НК РФ, если физическое лицо признается налоговым резидентом Российской Федерации, то объектом налогообложения в России выступают доходы, полученные таким лицом как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами. Для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, объектом налогообложения являются только доходы, полученные от источников в России.

На основании положений подпункта 6 пункта 3 статьи 208 НК РФ к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относится вознаграждение за выполненную работу в иностранном государстве.

При нахождении стационарного рабочего места в территориальном море, исключительной экономической зоне или континентальном шельфе, на борту морского или воздушного судна, юрисдикцию над которыми осуществляет другое государство, доход от выполнения работ в таком месте относится к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Таким образом, если физическое лицо будет находиться на борту иностранного судна более 183 дней в течение соответствующего календарного года, оно не признается налоговым резидентом Российской Федерации в этом налоговом периоде, и его вознаграждение за выполненную на таком судне работу не подлежит налогообложению в России.

Установление факта наличия статуса налогового резидента связано с обязанностью налогоплательщика по исчислению и уплате налога с полученных им доходов за соответствующий налоговый период.

Имущественные налоги

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

А.В. Сорокин

Имущество на континентальном шельфе

Организация имеет на балансе морскую ледостойкую стационарную платформу, установленную на континентальном шельфе Российской Федерации и зарегистрированную в Государственном судовом реестре Российской Федерации.

В какой бюджет подлежит уплате налог на имущество организаций в отношении этой платформы, если организация зарегистрирована в одном субъекте Российской Федерации, а платформа в другом?

Статьей 374 НК РФ установлено, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ.

Таким образом, в силу статьи 374 НК РФ признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций имущество, учитываемое на балансе организации, вне зависимости от его местонахождения, в том числе находящееся на континентальном шельфе Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 3 статьи 383 НК РФ в отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей, предусмотренных статьями 384, 385 и 385.2 НК РФ.

В силу статьи 384 НК РФ, которой установлены особенности исчисления и уплаты налога по местонахождению обособленных подразделений организации, в отношении движимого и недвижимого имущества, находящегося на отдельном балансе обособленного подразделения, налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается в бюджет по местонахождению этого обособленного подразделения.

Что касается статьи 385 НК РФ, то данной статьей установлены особенности исчисления и уплаты налога в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, если местонахождением указанных объектов недвижимого имущества является соответствующая территория субъекта РФ. Нормы данной статьи не распространяются на континентальный шельф Российской Федерации.

С учетом пункта 3 статьи 383 НК РФ в отношении имущества, находящегося на континентальном шельфе Российской Федерации, налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается по местонахождению организации, а в том случае, если указанное имущество учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения организации, – по местонахождению указанного обособленного подразделения организации.

На основании пункта 1 статьи 386 и пункта 3 статьи 383 НК РФ в отношении имущества, имеющего местонахождение на континентальном шельфе Российской Федерации, налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации или по местонахождению обособленного подразделения, на отдельном балансе которого учитывается указанное имущество. При этом налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 НК

В отношении имущества, находящегося на континентальном шельфе Российской Федерации, налог уплачивается по местонахождению организации.

РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Таким образом, в отношении морской ледостойкой стационарной платформы, установленной на континентальном шельфе Российской Федерации и зарегистрированной в Государственном судовом реестре Российской Федерации, налог на имущество организаций должен исчисляться и уплачиваться по местонахождению организации по ставкам и срокам уплаты налога, установленным законодательством соответствующего субъекта РФ о налогах и сборах, в бюджет этого субъекта РФ.

Если в другом субъекте РФ по местонахождению порта приписки указанной платформы будет создано и зарегистрировано в налоговом органе обособленное подразделение, на отдельном балансе которого будет учитываться эта морская ледостойкая стационарная платформа, налог на имущество организаций, исчисленный в отношении данного сооружения, должен исчисляться и уплачиваться по ставкам и срокам уплаты налога, установленным законодательством этого субъекта РФ о налогах и сборах, в его бюджет.

Капвложения в объект культурного наследия

Организация-арендатор произвела капитальные вложения в арендуемое им здание, признаваемое объектом культурного наследия. Вправе ли она применить льготу по налогу на имущество организаций, установленную пунктом 5 статьи 381 НК РФ?

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

На основании пункта 5 ПБУ 6/01 в составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств.

Пунктом 47 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) определено, что законченные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются организацией-арендатором в собственные основные средства в сумме фактически произведенных затрат, если иное не предусмотрено договором аренды.

Согласно пункту 29 ПБУ 6/01, стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Под выбытием указанных капитальных вложений можно понимать возмещение арендодателем стоимости произведенных арендатором улучшений (за исключением случая возмещения стоимости произведенных арендатором улучшений арендованного имущества посредством установления соответствующей величины арендной платы), передачу по акту приемки-передачи капитальных вложений арендодателю, окончание договора аренды, досрочное прекращение договора аренды и иные условия.

Поэтому произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств (стоимость улучшений арендованного имущества) учитываются арендатором в составе основных средств до их выбытия в рамках договора аренды.

Пунктом 5 статьи 381 НК РФ установлено, что освобождаются от налогообложения организации в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке.

Поэтому, если здание признается памятником истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке, то в отношении произведенных капитальных вложений в указанное здание арендатор вправе применять льготу по налогу на имущество организаций, установленную пунктом 5 статьи 381 НК РФ, до их выбытия из состава основных средств в рамках договора аренды.

Освобождаются от налогообложения организации в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке.

Уважаемые читатели!

Редакция журнала приглашает к сотрудничеству авторов. По всем вопросам обращайтесь по тел. 8 (499) 611-20-40 или e-mail: binfa@inbox.ru

Компании «АйСи Групп», «Такском» и ИПБ России приглашают вас принять участие в конференции

«НДС. ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ. СЕГОДНЯ – ПРАВО. ЗАВТРА – ОБЯЗАННОСТЬ»

Практические рекомендации по применению новых форм счетов-фактур, журналов учета полученных и выданных счетов-фактур, книг покупок и продаж

Дата проведения: **19 июня 2012 года**
Время проведения: **с 10:00 до 14:00**
Место проведения: **гостиница «Редиссон-Славянская»**
(Москва, пл. Европы, д. 2, ст. м. «Киевская»).

К УЧАСТИЮ В КОНФЕРЕНЦИИ ПРИГЛАШЕНЫ:

Т. Крутякова	заместитель генерального директора ИКГ «АйСи Групп», эксперт в области НДС, автор многих книг по налогообложению
О. Думинская	Департамент косвенных налогов ФНС России
В. Зудин	заместитель коммерческого директора ООО «Такском»

СУПЕРПРЕДЛОЖЕНИЕ ОТ КОМПАНИИ «ТАКСКОМ»:

всем участникам конференции – система электронного обмена счетами-фактурами БЕСПЛАТНО!

КРОМЕ ТОГО:

- Спецпредложение от издательства «АйСи Групп» – бестселлер «НДС: вычеты и счета-фактуры» (автор Крутякова Т.Л.)
- Розыгрыш призов, предоставленных партнерами конференции.

Стоимость участия в конференции – 1500 руб.

Регистрация участников и дополнительная информация на сайте: http://www.icgr.ru/sem/sem_conf.php

Справки по телефонам: (495) 763-87-65 и (499) 706-80-89
или по эл. почте: seminaric@mail.ru

Д.И. Ряховский, проректор по качеству и прогрессивным технологиям Института экономики и антикризисного управления, докт. экон. наук, доцент
А.В. Коцюба, магистрант программы «Налоговая и финансовая политика» Института экономики и антикризисного управления, арбитражный управляющий

Особенности уплаты налогов в процедурах банкротства

Законодательство о банкротстве постоянно совершенствуется. Соответственно, меняется и система уплаты обязательных платежей в различных процедурах банкротства. Поэтому вопрос о порядке и очередности их уплаты не теряет своей актуальности.

Д.И. Ряховский

А.В. Коцюба

В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве): обязательные платежи – это налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации и (или) государственные внебюджетные фонды в порядке и на условиях, которые определяются законодательством Российской Федерации, в том числе штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и иных обязательных взносов в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации и (или) государственные внебюджетные фонды, а также административные штрафы и установленные уголовным законодательством штрафы.

В настоящее время в России преобладающее большинство дел о банкротстве рассматривается в соответствии с новой редакцией Закона о банкротстве (в редакции Федерального закона от 28.12.2010 № 429-ФЗ, который внес существенные изменения в Закон о банкротстве). Количество дел, которые ведут по «старому закону», уменьшается. Поэтому в рамках статьи рассмотрим наиболее сложные и спорные аспекты уплаты налогов применительно к новой редакции закона и без учета особенностей банкротства для отдельных категорий организаций.

Закон о банкротстве предусматривает пять видов процедур банкротства:

- наблюдение;
- финансовое оздоровление;
- внешнее управление;
- конкурсное производство;
- мировое соглашение.

Чаще всего на практике применяется конкурсное производство. И именно данная процедура вызывает больше всего споров и затруднений и у арбитражных управляющих и их бухгалтеров, и у банков, и у судей арбитражных судов, рассматривающих споры по данному вопросу.

Порядок уплаты налогов в конкурсном производстве

В процессе банкротства между арбитражными управляющими и налоговыми органами возникают споры относительно очередности и порядка уплаты налогов: включаются ли они в конкурсную массу и платятся в соответствии с установленной очередностью или относятся к текущим платежам, и налоговые органы имеют право на их бесспорное списание?

Ранее (в редакции Закона о банкротстве, действовавшей до 31 декабря 2008 года) обязательные платежи, возникшие после открытия конкурсного производства, подлежали удовлетворению после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов. Поэтому создавалась ситуация, при которой НДС при реализации конкурсной массы возникал всегда, но в бюджет, как правило, не перечислялся, поскольку конкурсной массы бывало недостаточно даже для удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр.

При этом в пункте 4 статьи 142 Закона о банкротстве содержалось положение, в соответствии с которым требования об уплате обязательных платежей, возникших после открытия конкурсного производства,

подлежали удовлетворению после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр. В силу этой нормы налоговый орган не вправе был осуществлять предусмотренные налоговым законодательством меры по принудительному взысканию указанной задолженности.

Такая ситуация нашла отражение в судебной практике. Например, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 14.10.2008 № Ф08-6177/2008 указано: «Вопрос о взыскании с предприятия налогов, возникших после открытия конкурсного производства, должен решаться не налоговым органом в безакцептном порядке, а самим конкурсным управляющим в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 142 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», за счет оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, имущества должника».

Реализуя имущество, арбитражный управляющий начислял НДС на его стоимость, но обязанность по уплате НДС возникала только после удовлетворения требований кредиторов, включенных в соответствующий реестр.

До 1 октября 2011 года в соответствии с пунктом 4 статьи 161 НК РФ (в редакции, действовавшей до указанной даты) при реализации имущества в рамках процедуры банкротства налоговыми агентами по НДС признавались органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества. При этом налоговая база исчислялась исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений статьи 40 НК РФ.

При реализации имущества должников, признанных банкротами, с 1 октября 2011 года НДС исчисляется и уплачивается в бюджет покупателями указанного имущества, поскольку с указанной даты именно покупатели признаются налоговыми агентами по НДС. Новые правила введены Федеральным законом от 27.07.2011 № 245-ФЗ и закреплены в пункте 4.1 статьи 161 НК РФ.

По новым правилам при реализации на территории Российской Федерации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с российским законодательством банкротами, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждой операции по реализации указанного имущества.

В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели указанного имущества и (или) имущественных прав (за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), которые обязаны расчетным методом исчислить НДС, удержать его из выплачиваемых доходов и уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации имущества банкрота с учетом НДС.

Таким образом, новые правила предусматривают следующий порядок действий покупателя, приобретающего имущество банкрота.

Исходя из цены реализуемого имущества с учетом налога, определяется налоговая база по НДС. Сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или 3 статьи 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Например, цена реализации имущества банкрота составляет 16 800 400 руб., следовательно, налоговая база равна 16 800 400 руб.

Расчетным методом вычисляется сумма НДС для уплаты в бюджет. В этом случае, согласно пункту 4 статьи 164 НК РФ, налоговая база умножается на расчетную ставку 18/118 или 10/110. Исходя из условий примера, сумма НДС составит 2 562 772,88 руб. (16 800 400 руб. x 18/118).

Исчисленная сумма НДС удерживается из выплачиваемых доходов и уплачивается в бюджет.

В соответствии с пунктом 4 статьи 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами – покупателями имущества должников, признанных банкротами. Согласно пункту 3 той же статьи, уплату исчисленного НДС налоговые агенты производят по месту своего нахождения.

Следует сказать, что пунктом 4 статьи 174 НК РФ установлен особый порядок уплаты НДС при реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых

При реализации имущества должников, признанных банкротами, с 1 октября 2011 года НДС исчисляется и уплачивается в бюджет покупателями указанного имущества, поскольку с указанной даты именно покупатели признаются налоговыми агентами по НДС.

органах в качестве налогоплательщиков. В соответствии с данным порядком уплата налога производится налоговым агентом одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств указанным налогоплательщикам. В иных случаях уплата НДС в бюджет налоговым агентом производится в порядке, установленном абзацем 1 пункта 1 статьи 174 НК РФ, за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, при уплате НДС налоговым агентом по приобретенному имуществу должников, признанных банкротами, необходимо руководствоваться указанной выше нормой Налогового кодекса РФ.

Хотя у арбитражных управляющих все время возникает вопрос, правомерно ли вообще удержание НДС с выручки от реализации имущества, входящего в конкурсную массу?

По мнению Минфина России, изложенному в письме от 11.06.2009 № 03-07-11/155, при выполнении арбитражными (конкурсными) управляющими обязанностей налоговых агентов права должников и их кредиторов не нарушаются, поскольку НДС уплачивается в бюджет за счет средств покупателей имущества.

Но совсем недавно в правомерности такого подхода усомнился Президиум ВАС РФ (постановление от 21.06.2011 № 439/11). Рассмотрев дело, в котором конкурсный управляющий перечислил в бюджет НДС с выручки от реализации имущества, бывшего предметом залога, с чем категорически не согласился залоговый кредитор (банк), ВАС РФ сделал следующие выводы.

Первый – возложение обязанности по уплате НДС на организации и предпринимателей, реализующих имущество должника, нарушало положения Закона о банкротстве. НДС в таком случае должен уплачивать сам должник как налогоплательщик в сроки, установленные пунктом 1 статьи 174 НК РФ. При этом обязательные платежи в бюджет уплачиваются с соблюдением очередности, установленной Законом о банкротстве.

В соответствии с пунктом 2 статьи 134 Закона о банкротстве требование об уплате указанных платежей относится к четвертой очереди. Преимущественное удовлетворение требования об уплате НДС недопустимо.

Второй – реализуемое имущество являлось предметом залога, и при выделении и уплате НДС арбитражным управляющим нарушались права залогового кредитора на получение удовлетворения обеспеченного залогом требования в установленной пропорции, которая определяется исходя из всей вырученной от продажи заложенного имущества суммы. Основание – пункт 2 статьи 138 Закона о банкротстве.

Внесенные в статью 161 НК РФ изменения, действующие с 1 октября 2011 года, не решили проблему, озвученную в упомянутом постановлении ВАС РФ. НДС по-прежнему будет уплачиваться из выручки от реализации имущества, составляющего конкурсную массу, а значит, будут нарушаться положения Закона о банкротстве.

Ситуация даже изменилась в худшую сторону: если ранее положения главы 21 НК РФ предусматривали предъявление НДС дополнительно к рыночной стоимости имущества, теперь сумма налога определяется покупателем расчетным путем и удерживается из доходов, зачисляемых на расчетный счет должника. И довод Минфина России о том, что права должников-банкротов и их кредиторов не нарушаются, представляется еще более сомнительным.

Но доказывать свою правоту тем и другим, видимо, по-прежнему придется в суде. Только теперь организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные реализовать имущество должников-банкротов, не будут ответственны за преимущественное удовлетворение требований об уплате НДС в нарушение Закона о банкротстве.

Можно порекомендовать три выхода из сложившейся ситуации, не нарушающие требования Закона о банкротстве и Налогового кодекса РФ.

Во-первых, организация-банкрот может перейти на упрощенную систему налогообложения (нормативной базой не установлены ограничения для такого перехода). Так как процедура конкурсного производства, как правило, проходит не в один налоговый период, организация-банкрот вправе написать с 1 октября по 30 ноября заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения и с 1 января, применяя упрощенную систему налогообложения, продавать конкурсную массу без налога на добавленную стоимость.

Во-вторых, организация-банкрот может получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со статьей 145 НК РФ.

Организация-банкрот может перейти на упрощенную систему налогообложения (нормативной базой не установлены ограничения для такого перехода).

Тогда конкурсная масса также будет реализована без НДС.

В-третьих, реализацию конкурсной массы производить физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями. Однако при использовании этого варианта возникают определенные вопросы, связанные со сложностью участия этих лиц в электронных торгах.

В перечисленных трех ситуациях при реализации конкурсной массы не возникает обязанности по уплате НДС ни у продавца, ни у покупателя. Правда, такие пути подойдут не всем организациям-банкротам. Применение «упрощенки» накладывает существенные ограничения на размер выручки (для организации-банкрота конкурсная масса не должна стоить более 60 млн руб. или реализация конкурсной массы должна происходить в течение нескольких налоговых периодов) и не позволяет применять механизм переноса убытков на будущее, предусмотренный статьей 283 НК РФ. А статья 145 НК РФ предусматривает еще меньший размер выручки от реализации – не более 2 млн руб. за каждые три последовательных календарных месяца.

Порядок уплаты налогов в других процедурах банкротства

При других процедурах (наблюдении, внешнем управлении) имеют место следующие споры. С момента введения наблюдения в бесспорном порядке на основании инкассового поручения могут быть исполнены только текущие требования по обязательным платежам. Налоговый орган, выполняя это предписание Закона о банкротстве, а также пункта 2 статьи 854 ГК РФ, обязан в инкассовом поручении указывать данные, подтверждающие отнесение взыскиваемых налогов к текущим (дату окончания налогового периода).

В отношении текущих требований взыскиваются налоговые платежи, принудительный срок взыскания которых уже истек, при этом налоговые органы часто указывают в инкассовом требовании не период, за который взыскивается платеж, а срок уплаты (более позднюю дату).

При решении вопроса о моменте возникновения обязательного платежа для целей отнесения соответствующих требований к текущим или к подлежащим включению в реестр требований кредиторов необходимо учитывать следующее.

В силу пункта 1 статьи 38 и пункта 1 статьи 44 НК РФ обязанность исчисления и уплаты налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы.

Объект налогообложения как совокупность налогооблагаемых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода.

Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последней даты срока, в течение которого соответствующий налог должен быть начислен.

Федеральный закон от 30.12.2008 № 296-ФЗ изменил в Законе о банкротстве понятие текущих платежей и правовой режим обязательств, возникших до возбуждения дела о банкротстве, сроки исполнения которых должны были наступить после введения наблюдения. Исходя из положений абзаца 5 пункта 1 статьи 4, пункта 1 статьи 5 и пункта 3 статьи 63 Закона о банкротстве в редакции Закона № 296-ФЗ, текущими являются только денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после возбуждения дела о банкротстве. В связи с этим денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие до возбуждения дела о банкротстве, независимо от срока их исполнения не являются текущими ни в какой процедуре.

Если денежное обязательство или обязательный платеж возникли до возбуждения дела о банкротстве, но срок их исполнения должен был наступить после введения наблюдения, такие требования по своему правовому режиму аналогичны требованиям, срок исполнения по которым наступил на дату введения наблюдения, поэтому на них распространяются положения новой редакции Закона о банкротстве о требованиях, подлежащих включению в реестр.

Если денежное обязательство или обязательный платеж возникли до возбуждения дела о банкротстве, но срок их исполнения должен был наступить после введения наблюдения, такие требования по своему правовому режиму аналогичны требованиям, срок исполнения по которым наступил на дату введения наблюдения.

Уплата налога на доходы физических лиц

При разрешении споров, вытекающих из правоотношений, в которых должник выступает налоговым агентом (например, в отношении налога на доходы

Правило о неначислении пеней распространяется только на требования об уплате обязательных платежей, подлежащих включению в график погашения задолженности, то есть не являющиеся текущими в процедуре финансового оздоровления.

физических лиц), необходимо иметь в виду следующее.

Требование к налоговому агенту, не исполнившему обязанность по перечислению в бюджет удержанного у источника выплаты НДФЛ, представляет собой имеющее особую правовую природу требование, не подпадающее под определяемое положениями статей 2 и 4 Закона о банкротстве понятие обязательного платежа и не может быть квалифицировано как требование об уплате обязательных платежей.

Данное требование независимо от момента его возникновения в реестр требований кредиторов не включается и удовлетворяется в установленном налоговом законодательством порядке. Споры, вытекающие из правоотношений, в которых должник выступает налоговым агентом, рассматриваются вне дела о банкротстве.

Уплата пеней

Требование об уплате пеней, начисляемых в период наблюдения, за несвоевременную уплату налогов (сборов), срок платежа которых наступил до принятия заявления о признании должника банкротом, не является текущим и подлежит удовлетворению в порядке, установленном Законом о банкротстве, поскольку основное требование об уплате недоимки не является текущим.

Правило о неначислении пеней распространяется только на требования об уплате обязательных платежей, подлежащих включению в график погашения задолженности, то есть не являющиеся текущими в процедуре финансового оздоровления.

Применительно к внешнему управлению изложенный подход закреплен в абзаце 3 пункта 2 статьи 95 Закона о банкротстве.

При применении предусмотренной абзацем 3 пункта 1 статьи 126 Закона о банкротстве нормы о прекращении начисления с даты открытия конкурсного производства неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника судам следует исходить из того, что это положение применяется как к требованиям, подлежащим включению в реестр требований кредиторов, так и к текущим требованиям, возникшим до открытия конкурсного производства.

Требования по пеням, начисленным в период конкурсного производства в отношении обязательных платежей, возникших после открытия конкурсного производства, удовлетворяются в том же порядке, что и основное требование об уплате недоимки, то есть в очередности, установленной пунктом 4 статьи 142 Закона о банкротстве.

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ

40 ЧАСОВ ДЛЯ ЧЛЕНОВ ИПБ РОССИИ

Номер спецкурса	Наименование спецкурса	Дата проведения	Стоимость
1.1.6.1	Налоги и налоговый учет	Дневные: 19.09, 15.11 Вечерние: 13.06, 21.06, 06.09, 11.09, 25.09, 23.10, 13.11, 27.11, 11.12, 18.12	Трансляция через вебинар 5500 руб.
2.1.1	Налоговые расчеты на базе бухгалтерского (финансового) учета		
2.1.2	Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения		
1.1.1	Бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее анализ	Дневные: 13.12 Вечерние: 23.07, 18.09, 07.11, 20.11, 04.12, 24.12	Трансляция через вебинар 5500 руб.
2.1.4	Бухгалтерский учет: новации и проблемы отчетного года		
1.1.4.1	Международные стандарты финансовой отчетности	Вечерние: 20.09, 12.11, 03.12	7500 руб.
2.1.5	Практические вопросы применения МСФО	Вечерние: 01.11, 15.12	8700 руб.
1.1.3	Финансовый менеджмент	Вечерние: 04.12	9900 руб.

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

ГЛАВНЫЙ БУХГАЛТЕР	13.09, 07.11, 06.12	18700 руб.	ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР	13.09, 07.11, 06.12	18 700 руб.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

НАЛОГОВЫЙ ЭКСПЕРТ-КОНСУЛЬТАНТ	25.09, 13.11	11000 руб.	БУХГАЛТЕР по МСФО	20.09, 12.11, 03.12	15 000 руб.

Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3 (ст. метро «Академическая»)
Тел.: (495) 507-32-06, (495) 517-81-06, (495) 988-64-64 доб. 130, 131
E-mail: 5073206@mail.ru
http://www.ieay.ru

Е.П. Титова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Счета-фактуры по агентскому договору

По условиям агентского договора принципал возмещает агенту расходы, связанные с выполнением поручений. Заключение договоров с покупателями, а также с исполнителями услуг (для целей выполнения поручений принципала, связанных с реализацией его товаров) осуществляется от имени агента.
Как должны быть заполнены счета-фактуры, перевыставляемые принципалу, чтобы у него не возникло проблем с вычетом НДС (в связи с вступлением в действие постановления Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137)?

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом сумм НДС к вычету.

При выставлении счетов-фактур по факту исполнения посреднического договора, в частности агентского договора, необходимо учитывать, что посредник (агент) может действовать во взаимоотношениях с третьим лицом от своего имени или от имени принципала. При этом по сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала (как в рассматриваемой ситуации), приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки (п. 1 ст. 1005 ГК РФ).

В этом случае в силу статьи 1011 ГК РФ на отношения сторон распространяются положения главы 51 ГК РФ (о договоре комиссии). В связи с этим все документы, сопровождающие сделку по такому договору, оформляются изначально на имя агента, в том числе и счет-фактура.

Согласно пункту 1 статьи 169 НК РФ, счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных данной статьей.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ право на вычет возникает у налогоплательщика при одновременном выполнении следующих условий:

- товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- товары (работы, услуги) должны использоваться в деятельности, облагаемой НДС, или предназначены для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- налогоплательщик должен получить от поставщика счет-фактуру (п. 2 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации право на вычет по товарам (работам, услугам), приобретаемым с целью исполнения поручения принципала, возникает у принципала. Следовательно, основанием для принятия НДС к вычету у принципала будет являться счет-фактура, полученный от посредника (агента).

Перечень показателей, которые должны быть указаны в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, установлен пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ.

Форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливаются Правительством РФ (п. 8 ст. 169 НК РФ).

Во исполнение указанной нормы Налогового кодекса РФ принято постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 1137), вступившее в силу с 24 января 2012 года. При этом, согласно письму Минфина России от 31.01.2012 № 03-07-15/11, организации вправе до 1 апреля 2012 года наряду с формами, утвержденными Постановлением

№ 1137, применять формы документов, утвержденные постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 914).

Приложением № 1 к Постановлению № 1137 утверждены форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по НДС, а также правила его заполнения (далее – Правила) (письмо Федеральной налоговой службы от 26.01.2012 № ЕД-4-3/1193).

В соответствии с общими требованиями, установленными Правилами, счет-фактура выставляется принципалу посредником с отражением показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом агенту.

Так, при составлении счета-фактуры агентом (комиссионером), приобретающим товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются:

- в строке 2 – полное или сокращенное наименование продавца (в рассматриваемой ситуации – исполнителя услуг) – юридического лица в соответствии с учредительными документами, фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя (подп. «в» п. 1 Правил);
- в строке 2а – место нахождения продавца (исполнителя услуг) – юридического лица в соответствии с учредительными документами, место жительства индивидуального предпринимателя (подп. «г» п. 1 Правил);
- в строке 2б – ИНН и КПП налогоплательщика-продавца (исполнителя услуг) (подп. «д» п. 1 Правил);
- в строках 3 и 4 при составлении счета-фактуры на оказанные услуги следует поставить прочерки (подпункты «е» и «ж» п. 1 Правил);
- в строке 5 – реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетных документов о перечислении денежных средств таким комиссионером (агентом) продавцу и комитентом (принципалом) комиссионеру (агенту) (подп. «з» п. 1 Правил»);
- в строках 6, 6а, 6б агент при перевыставлении счета-фактуры должен указать реквизиты принципала в связи с тем, что оказание услуг, исполняемых третьими лицами, необходимо именно для целей исполнения поручения принципала (подпункты «и», «к», «л» п. 1 Правил).

В графах 1-11 агентом указываются данные, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных продавцом комиссионеру (агенту).

Кроме того, в силу подпункта «а» пункта 1 Правил при составлении счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указывается дата счета-фактуры, выставляемого продавцом комиссионеру (агенту). Порядковые номера таких счетов-фактур указываются каждым налогоплательщиком в соответствии с их индивидуальной хронологией составления счетов-фактур.

Обратите внимание, что изложенный выше порядок заполнения счетов-фактур, перевыставляемых принципалу, существовал и ранее, до вступления в силу Постановления № 1137. Только прописан он был не в Постановлении № 914, а в письме Федеральной налоговой службы от 04.02.2010 N ШС-22-3/85@ (указанное письмо согласовано с Минфином России).

При внимательном прочтении данного письма можно заметить, что порядок заполнения агентами счетов-фактур для принципала, изложенный в новых Правилах, в точности соответствует порядку, приведенному в этом письме.

Помимо счета-фактуры, агент должен представить принципалу отчет агента и оправдательные документы (письма Федеральной налоговой службы от 04.02.2010 № ШС-22-3/85@, УФНС России по г. Москве от 19.05.2009 № 16-15/049391).

Представление отчета агентом прямо установлено пунктом 1 статьи 1008 ГК РФ. Указанный отчет представляется принципалу в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.

Согласно пункту 2 статьи 1008 ГК РФ, если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

В соответствии с общими требованиями счет-фактура выставляется принципалу посредником с отражением показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом агенту.

Как видно из приведенных норм, по операциям в рамках сделок, совершенным агентом от своего имени (договор комиссии), требований приложения копий первичных документов агента по реализации имущества принципала или оказанию услуг напрямую законодательством не установлено.

С точки зрения агента, целесообразность представления принципалу копий заключенных с клиентами договоров и актов об оказанных услугах обусловлена существенным снижением вероятности возникновения претензий со стороны принципала. В пункте 14 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии» указано, что при отказе комиссионера предоставить комитенту данные о сделках, заключенных во исполнение комиссионного поручения по продаже товаров, комитент вправе требовать возмещения ему полной рыночной стоимости всех переданных комиссионеру товаров без уплаты комиссионного вознаграждения.

Что касается необходимости приложения агентом к отчету копий документов, подтверждающих расходы, произведенные агентом за счет принципала, то в соответствии с пунктом 2 статьи 1008 ГК РФ агент обязан прикладывать копии таких документов, за исключением случая, когда агентским договором прямо установлено, что доказательства произведенных расходов агентом не предоставляются. Без приложения таких документов принципал вправе не возмещать агенту понесенные расходы (постановлением ФАС Московского округа от 23.06.2005 № КГ-А40/5103-05).

Унифицированные или типовые формы отчета агента нормативными актами не предусмотрены. Формы отчета агента разрабатываются сторонами с учетом требования пункта 2 статьи 9 Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) и оформляются в качестве приложений к договору.

Обратите внимание: как указывают арбитражные суды в связи с тем, что форма отчета агента не содержится в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных действующим законодательством, это обстоятельство предоставляет агенту право составлять его в произвольной форме (постановление ФАС Московского округа от 19.01.2010 № КА-А40/14841-09).

Налоговые органы считают, что соблюдение требований Закона № 129-ФЗ необходимо прежде всего принципалу, поскольку отчет агента является для него документом, подтверждающим произведенные расходы в виде агентского вознаграждения (письмо УФНС России по г. Москве от 05.04.2005 № 20-12/22797).

Таким образом, отчет агента должен обязательно содержать следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Иная информация указывается по согласованию сторон агентского договора.

В частности, в отчете агента может быть отражена следующая информация:

- сумма агентского вознаграждения, рассчитанная (или установленная) в соответствии с условиями договора;
- количество заключенных договоров с приложением подтверждающих документов;
- расходы, произведенные агентом, с целью исполнения поручения принципала.

При этом полагаю, что отчет агента должен быть подписан обеими сторонами агентского договора (агентом и принципалом). Согласно пункту 3 статьи 1008 ГК РФ, принципалу предоставляется право в случае имеющихся у него возражений по отчету агента сообщить о них в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. Подпись принципала на отчете агента и будет свидетельствовать об отсутствии каких-либо возражений с его стороны.

По операциям в рамках сделок, совершенным агентом от своего имени (договор комиссии), требований приложения копий первичных документов агента по реализации имущества принципала или оказанию услуг напрямую законодательством не установлено.

Н.Е. Вахромова, Е.Н. Королева, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Транспортный налог: порядок исчисления, уплаты и учета

Организация применяет общую систему налогообложения. Все транспортные средства, принадлежащие организации, зарегистрированы в г. Москве. Каков порядок исчисления и уплаты транспортного налога? Как сумма исчисленного транспортного налога отражается в бухгалтерском и налоговом учете?

Порядок исчисления, уплаты и представления отчетности по транспортному налогу установлен главой 28 НК РФ. В соответствии с пунктом 3 статьи 14 НК РФ транспортный налог является региональным.

Транспортный налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ (абз. 1 ст. 356 НК РФ).

В соответствии со статьей 360 НК РФ налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются I квартал, II квартал, III квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу. Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками, являющимися организациями, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 363.1 НК РФ).

На данный момент ФНС России разработала проект приказа ФНС России «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронном виде и порядка ее заполнения», но применение новой формы декларации планируется за налоговый период – 2012 год (см. Информацию ФНС от 27.12.2011 «О налоговой декларации по транспортному налогу за 2011 год»).

Согласно статье 363 НК РФ, уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся организациями, не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 363.1 НК РФ. В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 362 НК РФ.

В Москве порядок исчисления и уплаты транспортного налога, а также ставки налога, по которым осуществляется его уплата, установлены Законом г. Москвы от 09.07.2008 № 33 (далее – Закон № 33).

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона № 33 налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают налог не позднее 5 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В течение налогового периода уплата авансовых платежей по налогу налогоплательщиками, являющимися организациями, не производится.

Бухгалтерский учет

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н) суммы начисленного транспортного налога являются расходом по обычным видам деятельности организации.

Согласно Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу.

России от 31.10.2000 № 94н), и в зависимости от того, в каком производстве или подразделении используется транспортное средство, данный расход отражается следующим образом:

На последний день налогового периода:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44) Кредит 68, субсчет «Расчеты по транспортному налогу»

– начислен транспортный налог за истекший год;

На дату уплаты налога:

Дебет 68, субсчет «Расчеты по транспортному налогу» Кредит 51

– транспортный налог перечислен в бюджет.

В том случае, если транспортное средство не используется в основной деятельности организации, в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 транспортный налог отражается в составе прочих расходов и операция отражается следующей проводкой:

Дебет 91-2, Кредит 68, субсчет «Расчеты по транспортному налогу»

– начислен транспортный налог за истекший год.

Налоговый учет

Для целей налогообложения прибыли организаций сумма исчисленного транспортного налога относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При признании расходов методом начисления датой осуществления расходов в виде сумм налогов признается дата их начисления (подп. 1 п. 7 ст. 272, п. 1 ст. 318 НК РФ).

Учитывая, что в соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты, расходы в виде транспортного налога учитываются в том периоде, за который представляется декларация. Аналогичные выводы можно сделать из писем Минфина России от 07.06.2011 № 03-03-06/1/333 и УФНС России по г. Москве от 06.08.2008 № 21-11/073877.1@).

Таким образом, при отсутствии обязанности по уплате авансовых платежей датой признания расхода в виде транспортного налога является последний день налогового периода.

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член IFAC Международной федерации бухгалтеров

ПРОГРАММА КУРСА «ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ»

рассчитана на специалистов бухгалтерских, экономических и юридических служб. Ее целью является предоставление необходимых для профессионального роста комплексных теоретических знаний и практических навыков по законодательному регулированию и экономическому анализу результатов предпринимательской деятельности.

«Финансовый менеджмент» – это не только продвинутый курс, который является частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дает возможность получения дополнительного аттестата ИПБ России по специализации «Финансовый директор». По данному курсу профессиональные бухгалтеры также могут пройти обязательное повышение квалификации в объеме 40 часов.

ЛЕКТОР: **Бондарчук Наталья Витальевна** – докт. экон. наук, профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, финансы и аудит» в ФБГОУ ВПО МГУПИ. Автор учебников по финансово-экономическому анализу для налогового консультирования.

СЕМИНАРЫ ПРОХОДЯТ ПО АДРЕСУ: **НП «ИПБ России», Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3** (м. «Пушкинская», «Тверская») **с 18^{00} до 21^{00}.**

Желающие принять участие могут заполнить заявку участника на сайте **www.ipbr.org** и отправить ее по электронной почте **nalog@ipbr.org.**

КУРСЫ ПЛАНИРУЮТСЯ ЕЖЕМЕСЯЧНО И ПРОВОДЯТСЯ ПО МЕРЕ НАПОЛНЕНИЯ ГРУПП.

Подробная информация и заявка участника:
по телефону (495) 720-54-55, на сайте www.ipbr.org

Т.В. Каратаева, О.В. Монако, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Если при инвентаризации выявлена недостача

Предприятие-производитель провело инвентаризацию запасов готовой продукции. По результатам инвентаризации выявлена недостача. По какой стоимости списывается недостача готовой продукции в налоговом и бухгалтерском учете в случае, когда виновные в недостаче лица не установлены? Как в налоговом и бухгалтерском учете отражаются операции по списанию готовой продукции?

Акты по результатам инвентаризации и соответствующие данные бухгалтерского учета служат подтверждением расходов при списании недостачи для целей налогового учета.

Налог на прибыль

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. При этом указанные расходы должны быть экономически обоснованы, направлены на получение дохода. Кроме того, для признания расходов в налоговом учете необходимо подтвердить их документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.

Согласно статье 12 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ), размер недостачи материально-производственных запасов определяется по итогам инвентаризации. Результаты инвентаризации оформляются по форме № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» (утв. постановлением Госкомстата России от 27.03.2000 № 26).

Таким образом, акты по результатам инвентаризации и соответствующие данные бухгалтерского учета служат подтверждением расходов при списании недостачи для целей налогового учета.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, приравниваются, согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ, к внереализационным расходам.

Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти (см. письма Минфина России от 28.04.2010 № 03-03-06/1/300, от 11.09.2007 № 03-03-06/1/658, постановление ФАС Поволжского округа от 05.07.2007 № А72-4858/06). При этом специалисты финансового ведомства и налоговых органов разъясняют, что факт отсутствия виновных лиц подтверждается копией постановления о приостановлении предварительного следствия (п. 2 ст. 208, подп. 13 п. 2 ст. 42 Уголовно-процессуального кодекса РФ).

Датой признания убытка от недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц является дата вынесения следователем соответствующего постановления (письма Минфина России от 03.08.2011 № 03-03-06/1/448, от 20.06.2011 № 03-03-06/1/365, от 27.08.2010 № 03-03-06/4/81, от 08.06.2009 № 03-03-05/103, от 02.05.2006 № 03-03-04/1/412, МНС России от 08.06.2004 № 02-5-10/37).

Учитывая позицию Минфина России, мы предполагаем, что налоговые органы могут не принять в целях налогообложения прибыли убытки от недостачи материальных ценностей в случае отсутствия такого постановления, поскольку организация не приняла мер по установлению виновных лиц (постановление ФАС Московского округа от 11.03.2009 № КА-А40/1255-09).

При этом есть примеры судебных решений, согласно которым подтвердить отсутствие виновников можно и другими документами, содержащими необходимые сведения, в частности, справкой или письмом из УВД (постановления ФАС Московского округа от 09.11.2007 № КА-А40/10001-07, ФАС Западно-Сибирского округа от 07.08.2007 № Ф04-5161/2007(36812-А46-15).

Поэтому, если организация не обращалась по факту хищения в уполномоченные органы государственной власти, то для

избежания споров с налоговыми органами учитывать в целях налогообложения прибыли недостачу готовой продукции не надо.

НДС

С точки зрения Минфина России и налоговых органов, суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо восстанавливать во всех случаях выбытия имущества, когда это выбытие не связано с реализацией или безвозмездной передачей. К таким случаям относятся выбытие в связи с потерей, порчей, боем, хищением, стихийным бедствием и другое (см., например, письма Минфина России от 04.07.2011 № 03-03-06/1/387, от 01.11.2007 № 03-07-15/175, от 31.07.2006 № 03-04-11/132, письмо ФНС России от 20.11.2007 № ШТ-6-03/899@).

В то же время в силу нормы пункта 3 статьи 170 НК РФ в перечень ситуаций, в которых ранее принятые к вычету суммы НДС подлежат восстановлению, не входит восстановление сумм НДС в отношении списания выявленной при инвентаризации недостачи готовой продукции.

Арбитражные суды, занимающие позицию налогоплательщика, указывают на то, что недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара не относятся к числу случаев, перечисленных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), не подлежат восстановлению.

Поскольку выбытие товарно-материальных ценностей (готовой продукции) в результате недостачи, потери, порчи, пожара не меняет изначальной цели их приобретения, у налоговых органов отсутствуют правовые основания для требования о восстановлении принятых ранее к вычету сумм НДС при утрате материальных ценностей (постановления ФАС Московского округа от 13.12.2011 № Ф05-12737/11 по делу № А41-36345/2010, Поволжского округа от 10.05.2011 № Ф06-2876/11, ФАС Северо-Западного округа от 03.09.2009 № А56-5351/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 27.05.2009 № Ф04-3164/2009(7499-А27-34), определение ВАС РФ от 21.06.2007 № 7016/07).

В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 01.10.2010 по делу № А27-1420/2010 пришел к аналогичному выводу, кроме того, сослался на решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06, в котором указано, что обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы налога на добавленную стоимость должна быть предусмотрена законом, между тем недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, не относится.

Если убытки от списания готовой продукции учитываются в целях налогообложения прибыли, восстановленные суммы НДС могут быть включены организацией в состав расходов на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ либо на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ. При этом датой осуществления прочих расходов признается дата начисления налогов (сборов) (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Если же убыток от недостачи (потери) материалов не может быть учтен в целях налогообложения прибыли, то и суммы НДС, восстановленные с их стоимости, не могут увеличить затраты, принимаемые для целей налогообложения (п. 49 ст. 270 НК РФ).

Бухгалтерский учет

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка (п. 1 ст. 12 Закона № 129-ФЗ, п. 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, далее – Методические указания по учету МПЗ)).

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

С учетом положений пункта 2 статьи 12 Закона № 129-ФЗ в обязательном порядке инвентаризация проводится как минимум один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Кроме того, инвентаризация имущества обязательна при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, при реорганизации или ликвидации организации.

Порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей организации и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества

С точки зрения Минфина России и налоговых органов, суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо восстанавливать во всех случаях выбытия имущества, когда это выбытие не связано с реализацией или безвозмездной передачей.

Недостачи, выявленные в ходе инвентаризации готовой продукции, оцениваются по фактической себестоимости.

и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н), для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей, выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (п. 199 Методических указаний по учету МПЗ).

На основании пункта 29 Методических указаний по учету МПЗ суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

Таким образом, недостачи, выявленные в ходе инвентаризации готовой продукции, оцениваются по фактической себестоимости.

Списание недостающих материалов со счета их учета сопровождается проводкой:

Дебет 94 Кредит 43 «Готовая продукция»

– установлена недостача готовой продукции в ходе инвентаризации.

Выявленная недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации (подп. «б» п. 3 ст. 12 Закона № 129-ФЗ, п. 30 Методических указаний по учету МПЗ, пп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н)).

Следовательно, в рассматриваемом случае списание недостачи готовой продукции в случае отсутствия виновных лиц отражается проводками:

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 94

– списание недостачи в полном размере при отсутствии конкретного виновника;

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

– восстановлен НДС к уплате в бюджет с суммы недостачи сверх норм естественной убыли;

Дебет 99 Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

– отражено ПНО, образовавшееся в результате различных правил отражения суммы недостачи в бухгалтерском и налоговом учете.

Я.О. Степовая, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Компенсация за неиспользованный отпуск

Сотрудникам организации установлен отпуск продолжительностью 28 календарных дней, дополнительных отпусков у сотрудников нет. В 2010 году работникам отпуска не предоставлялись.
В 2011 году отпуска предоставлялись на срок менее 28 календарных дней.
Трудовые отношения с работниками сохраняются.
Организация считает, что она должна выплатить денежную компенсацию за неиспользуемые отпуска. Как рассчитывается данная денежная компенсация? Какая ответственность предусмотрена за данное нарушение?

В соответствии со статьей 114 ТК РФ работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. В

Заменена компенсацией может быть только часть каждого ежегодного отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

силу статьи 115 ТК РФ продолжительность ежегодного основного оплачиваемого отпуска составляет 28 календарных дней. Статьей 122 ТК РФ установлено, что оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно.

Трудовой кодекс РФ допускает в исключительных случаях с согласия работника перенесение отпуска на следующий рабочий год. При этом отпуск должен быть использован не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется. Не предоставлять работнику отпуск в течение двух лет подряд работодателю запрещается (3 и 4 ст. 124 ТК РФ).

Статьей 126 ТК РФ установлена возможность замены части ежегодного оплачиваемого отпуска денежной компенсацией по заявлению работника. Однако заменена компенсацией может быть только часть каждого ежегодного отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части. Это правило распространяется и на случаи, когда происходит суммирование ежегодных оплачиваемых отпусков либо перенесение неиспользованного ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год (ч. 2 ст. 126 ТК РФ).

Таким образом, норма о замене отпуска денежной компенсацией может быть применена только к тем категориям работников, для которых Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами предусмотрен основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней или которые имеют право на дополнительный оплачиваемый отпуск (статьи 115-119 ТК РФ).

Для всех остальных работников Трудовой кодекс РФ предусматривает выплату денежной компенсации за ежегодный оплачиваемый отпуск только в случае увольнения, когда работодатель обязан компенсировать работнику все неиспользованные отпуска (ч. 1 ст. 127 ТК РФ).

Поскольку в рассматриваемой ситуации трудовые отношения с работниками продолжаются, а их отпуск не превышает 28 календарных дней, замена денежной компенсацией отпуска, не использованного в 2010 году, не допускается.

При таких обстоятельствах выдача работнику денежной компенсации вместо предоставления отпуска является нарушением трудового законодательства, за которое работодатель может быть привлечен к административной ответственности по статье 5.27 КоАП РФ.

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член IFAC Международной федерации бухгалтеров

ВПЕРВЫЕ В ОБРАЗОВАТЕЛЬНОМ ПРОЦЕССЕ!

ИПБ России разработал уникальный программный продукт, позволяющий профессиональным бухгалтерам и другим заинтересованным лицам проверить и закрепить (а также приобрести!) умения и навыки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации.

Используя эту новацию, мы проводим тренинги, посвященные составлению отчетности. Программа спецкурса включает теоретическую и практическую части. Участникам будет предложено в режиме онлайн решить комплексную задачу, состоящую из набора хозяйственных операций, и сформировать (минуя составление Главной книги, Оборотного баланса) Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках и Отчет о движении денежных средств. Результаты тренинга подводятся автоматически.

Участникам тренинга выдается сертификат о повышении квалификации в количестве 40 часов.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ ПОСЛЕ ОБУЧЕНИЯ МОГУТ СДАТЬ ЭКЗАМЕН (РЕШИТЬ ЗАДАЧУ) И ПОЛУЧИТЬ СООТВЕТСТВУЮЩИЙ ДИПЛОМ ИПБ РОССИИ.

Место проведения: **НП «ИПБ России», Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3** (м. «Пушкинская», «Тверская»)

Подробная информация и заявка участника: по телефону (495) 720-54-55, на сайте www.ipbr.org

А.М. Рабинович, главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», канд. ист. наук

Расчеты по НДС по договорам в условных единицах

Прошел уже почти год с тех пор, как вступили в силу масштабные изменения в главу 21 НК РФ (внесены Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ). Утверждено и действует постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 о документах, применяемых при расчетах по НДС. Появились разъяснения Минфина России и ФНС России. Сданы декларации за IV квартал 2011 года и I квартал 2012-го. Тем не менее вопросы остались. Поговорим о том, как изменения затронули договоры в условных денежных единицах.

А.М. Рабинович

С какого момента нельзя выставлять счета-фактуры в условных единицах

Согласно неоднократным разъяснениям Минфина России, в период до принятия Закона № 245-ФЗ выставление счетов-фактур не в рублях (как и вычет по ним) по договорам «в условных единицах» являлось вполне правомерным, так как не было запрещено нормами главы 21 НК РФ (см. письма Минфина России от 24.03.2010 № 03-07-09/14, от 07.06.2010 № 03-07-09/35, от 23.07.2010 № 03-07-11/305 и др.).

Аналогичную позицию Минфин России высказал и в связи с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ Законом № 245-ФЗ (письмо Минфина России от 21.09.2011 № 03-07-11/248), так как каких-либо норм, запрещающих выставлять счета-фактуры в условных единицах, в главе 21 НК РФ не появилось.

Однако постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – постановление № 1137) установило, что при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах, указываются наименование и код валюты Российской Федерации (подп. «м» п. 1 раздела II Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость). Это означает, что счета-фактуры «не в рублях» по договорам «в условных единицах» более выставляться не должны.

Согласно разъяснениям Минфина России (см. письмо от 31.01.2012 № 03-07-15/11), организации могли до 1 апреля 2012 года использовать при выписке счетов-фактур форму, которая была утверждена постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. Эта форма не предусматривала такой реквизит, как валюта.

Таким образом, организации, применявшие по договорам «в условных единицах» прежние формы счетов-фактур, могли выставлять их не в рублях до 1 апреля 2012 года (точнее – по отгрузкам, совершенным не позднее 31 марта, поскольку счет-фактура выставляется (оформляется) не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки (п. 3 ст. 168 НК РФ)). В этих случаях покупатель будет иметь право на вычет НДС в ранее действовавшем порядке – рассчитав самостоятельно сумму НДС по курсу иностранной валюты, выбранной сторонами договора в качестве условной единицы, на дату принятия приобретенного объекта к учету.

По отгрузкам, которые произошли начиная с 1 апреля 2012 года, выставление счетов-фактур не в рублях по договорам в условных единицах неправомерно. Вычет по такому счету-фактуре покупатель применить не сможет.

Как определить налоговую базу при предоплате

Вопрос 1: надо ли вообще ее определять? Этот вопрос возник в связи с нормой, предусмотренной пунктом 4 статьи

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член IFAC Международной федерации бухгалтеров

УВАЖАЕМЫЕ КОЛЛЕГИ!

Приглашаем вас прослушать новые и актуализированные курсы:

- «Налоговый учет»
- «Внутренний аудит»
- «Международные стандарты финансовой отчетности»
- «Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле»
- «Финансовый менеджмент»

Обратите внимание, что 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.

Программа курса **«Налоговый учет»** направлена на изучение последних изменений налогового законодательства и арбитражной практики по налоговым спорам. Этот курс позволит систематизировать знания по налогам, дополнить их новой информацией и научит находить оптимальное решение в любой налоговой ситуации. Повышение квалификации в объеме 80 часов.

Курс **«Внутренний аудит»** позволяет бухгалтерам, не получая аттестат аудитора, приобрести квалификацию в аудите. Роль внутреннего аудита заключается в независимом подтверждении того, что управление рисками, руководство и внутренний контроль организованы эффективно. Внутренние аудиторы решают вопросы, которые являются ключевыми для развития и процветания любой организации. Повышение квалификации в объеме 40 часов.

Курс **«Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле»** рассчитан на специалистов бухгалтерских, экономических и юридических служб торговых организаций. Слушатели получат теоретические знания и практические навыки по законодательному регулированию и экономическому анализу результатов предпринимательской деятельности в торговле, по основным видам торговой деятельности и гражданско-правовых договоров, применяемых в торговле. Повышение квалификации в объеме 40 часов.

Целью курса **«Финансовый менеджмент»** является предоставление необходимых для профессионального роста комплексных теоретических знаний и практических навыков по законодательному регулированию и экономическому анализу результатов предпринимательской деятельности. Повышение квалификации в объеме 40 часов.

Обновленный курс **«Международные стандарты финансовой отчетности»** ставит задачу понимания слушателями концепции всей системы МСФО, что в свете активного сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами будет полезно бухгалтерам и практикам, имеющим Сертификат ДипИФР. Повышение квалификации в объеме 80 часов.

Желающие принять участие в курсах могут заполнить заявку участника на сайте www.ipbr.org и отправить ее по электронной почте nalog@ipbr.org.

КУРСЫ ПЛАНИРУЮТСЯ ЕЖЕМЕСЯЧНО И ПРОВОДЯТСЯ ПО МЕРЕ НАПОЛНЕНИЯ ГРУПП

Подробная информация и заявка участника:
по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел)
на сайте www.ipbr.org (на главной странице)

153 НК РФ. В нем говорится об определении налоговой базы по договорам в условных единицах только для ситуации отгрузки. Эту норму необходимо рассматривать в совокупности с другими нормами главы 21 НК РФ о предоплате. Прежде всего – с пунктом 1 статьи 154 НК РФ, в котором содержится **закрытый** список случаев, когда предоплата не облагается НДС. Предоплаты по договорам в условных единицах в нем нет.

Именно это имеет в виду Минфин России, когда пишет, что в отношении рассматриваемой предоплаты не установлено исключения в части общего требования определять налоговую базу на дату предоплаты (см. письмо от 17.02.2012 № 03-07-11/50 и др.). Таким образом, при поступлении предоплаты по договорам в условных единицах необходимо определять налоговую базу в общем порядке.

Продавцу нет необходимости думать о курсах Банка России и определять налоговую базу по курсу на дату поступления предоплаты. Курс важен для покупателя, который определяет, какую сумму предоплаты он должен перечислить. Продавец же исчисляет налоговую базу как сумму поступивших денежных средств в рублях.

Вопрос 2: какой курс использовать при отгрузке? В пункте 4 статьи 153 НК РФ сказано, что налоговая база определяется по курсу Банка России на дату отгрузки. О том, что в случае получения предоплаты это должен быть тот же курс, который был на дату получения предоплаты, в Налоговом кодексе РФ ничего не говорится.

Тем более что, согласно пункту 3 статьи 153 НК РФ, для договоров в иностранной валюте (кроме экспорта) в аналогичной ситуации налоговая база считается по разным курсам – на дату получения предоплаты и на дату отгрузки. Это касается договоров выполнения для иностранных организаций работ (оказания услуг), местом реализации которых признается территория Российской Федерации.

Соответственно, одна и та же сумма иностранной валюты пересчитывается при ее получении в качестве предоплаты и при отгрузке по разным курсам, вследствие чего сумма налога, перечисленная в рублях в бюджет при получении предоплаты, не совпадет с суммой налога, начисленной при отгрузке. Это неоднократно подчеркивал и Минфин России (см., в частности, письмо Минфина России от 26.08.2008 № 03-07-08/205).

Особо отметим, что в бухгалтерском учете рублевая сумма выручки определяется по курсу на дату получения предоплаты, поэтому указанной разницы сумм быть не может. Это следует из пунктов 7, 9 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н).

Согласно разъяснениям Минфина России (см. письмо от 17.01.2012 № 03-07-11/13), при определении налоговой базы по договорам «в условных единицах» на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее 100%-ной предоплаты в рублях налоговую базу следует определять исходя из полученной 100%-ной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки.

При частичной предоплате пункт 4 статьи 153 НК РФ следует применять в отношении части стоимости товаров (работ, услуг), выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, не оплаченной покупателем на дату отгрузки товаров (работ, услуг). А ранее поступившая частичная оплата в рублях не пересчитывается.

Иными словами, норма об определении налоговой базы по договорам в условных единицах по курсу этой единицы, установленному Банком России на дату отгрузки, действует не всегда, а только в части отгрузок, по которым не было предоплаты. При полной предоплате данная норма не действует вообще, а при частичной – частично.

Экономически эта позиция совершенно обоснована: по договорам в условных единицах реальный доход (рублевая сумма денежных средств), который получил продавец при поступлении предоплаты, на дату отгрузки (и когда-либо позднее) не увеличится и не уменьшится. Изменится лишь его квалификация: была предоплата, стала выручка.

В этом – кардинальное отличие предоплаты по договорам в условных единицах от рассмотренной выше ситуации с предоплатой в валюте. На дату отгрузки средства валютной предоплаты могут иметь иную реальную стоимость в рублях, чем на дату поступления.

Облагаться же в принципе должен только реально полученный доход. Как указано в пункте 3 статьи 3 НК РФ,

Одна и та же сумма иностранной валюты пересчитывается при ее получении в качестве предоплаты и при отгрузке по разным курсам, вследствие чего сумма налога, перечисленная в рублях в бюджет при получении предоплаты, не совпадет с суммой налога, начисленной при отгрузке.

При получении оплаты продавец должен уплатить НДС с суммы, образовавшейся в результате превышения договорного курса над курсом Банка России как с сумм, связанных с оплатой реализованных товаров.

налоги должны иметь экономическое основание. Поэтому на дату отгрузки и не должна меняться налоговая база по договорам в условных единицах в части полученной предоплаты.

При этом, как и при получении аванса, продавцу нет необходимости думать о курсе Банка России и определять налоговую базу по курсу на дату поступления предоплаты. Просто надо определить налоговую базу полностью или частично в сумме поступившей предоплаты.

Как рассчитать налоговую базу и сумму вычета в других сложных ситуациях

Ситуация 1: «курс ЦБ РФ + %». Согласно пункту 4 статьи 153 НК РФ, если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. При определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Нередко организации в договорах в условных единицах устанавливают, что расчет будет происходить по более высокому курсу, чем курс Банка России, например, «плюс 2%». Какая сумма в этом случае должна быть указана в счете-фактуре?

Надо действовать так, как предписывает Налоговый кодекс РФ, то есть указывать в счете-фактуре налоговую базу, определенную по курсу Банка России, а не по более высокому договорному курсу. Иначе у покупателя возникнут проблемы с вычетом НДС на основании счета-фактуры, составленного по иным, чем это предусмотрено Налоговым кодексом РФ, правилам.

В лучшем случае налоговые органы позволят ему применить вычет в размере части указанной в счете-фактуре суммы, то есть за вычетом превышения над суммой, рассчитанной исходя из курса Банка России на дату отгрузки. В худшем (что гораздо более вероятно) – вообще откажут в вычете по такому счету-фактуре, как не позволяющему налоговым органам идентифицировать (правильно определить) стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав и предъявленного покупателю НДС (п. 2 ст. 169 НК РФ).

Согласно постановлению № 1137, такой счет-фактура подлежит замене. Это следует из пункта 7 Правил заполнения счета-фактуры и пункта 6 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры.

В первичном документе продавца (например, накладной по форме ТОРГ-12), на основании которого у покупателя формируется стоимость товара и задолженность по его оплате в графе 15 «Сумма с учетом НДС», должна быть указана сумма, рассчитанная по договорному курсу, а в графе 14 «Сумма НДС, руб. коп.» – НДС, указанный в счете-фактуре. Этот налог не будет и не должен составлять 18% от стоимости товара, исчисленной по договорному курсу.

Заполнение графы 15 товарной накладной на основании произвольно установленного сторонами курса диктуется пунктами 5, 6 и 11 ПБУ 3/2006. Из них следует, что в случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу на дату принятия актива или обязательства к учету.

В бухгалтерском учете покупателя общая сумма кредиторской задолженности перед продавцом должна быть на основании тех же норм ПБУ 3/2006 отражена по договорному курсу на дату принятия товара и задолженности к учету. А НДС – в сумме, указанной в счете-фактуре продавца, которая не составит 18% от стоимости товара и общей суммы кредиторской задолженности.

При получении оплаты продавец должен уплатить НДС с суммы, образовавшейся в результате превышения договорного курса над курсом Банка России как с сумм, связанных с оплатой реализованных товаров (подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ). Ведь это – не та положительная суммовая разница, которая образуется в связи с изменением курса валюты, играющей роль условной единицы, и которая, согласно пункту 4 статьи 153 НК РФ, не должна облагаться НДС.

Счет-фактура на сумму превышения составляется в одном экземпляре,

и, соответственно, покупатель права на вычет этого НДС не имеет. Таковы положения подпункта «б» пункта 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Если продавец (или опасаясь занижения налоговой базы, или по незнанию) выставит счет-фактуру по договорному курсу, покупатель, как минимум, не должен принимать к вычету сумму НДС, превышающую величину, рассчитанную по курсу Банка России на дату отгрузки, а лучше всего – попросить исправленный счет-фактуру.

В любом случае покупатель должен «вручную» проконтролировать бухгалтерскую программу, которая может при обработке накладной автоматически исчислить «входящий» НДС по ставке 18% от суммы проводки Дебет 41 Кредит 60. Аналогичную внимательность должен проявить продавец, выставляющий счет-фактуру не по договорному курсу, а в соответствии с Налоговым кодексом РФ по курсу Банка России – ведь программа может автоматически начислить НДС суммы проводки Дебет 62 Кредит 90.

Ситуация 2: «… на складе покупателя». Несмотря на предпринятые шаги, способствующие сближению данных бухгалтерского учета с расчетами по НДС (отказ от счетов-фактур не в рублях, неизменность налоговой базы, определенной

Пример 1

Цена договора купли-продажи товаров – 11 800 условных единиц, в том числе НДС (18%) – 1 800 условных единиц.
Одна условная единица равна одному доллару США. Расчеты в рублях производятся по курсу Банка России + 2% на дату платежа.
На дату отгрузки продавцом и принятия товара к учету покупателем курс Банка России – 30 руб./долл., курс Банка России + 2% равен 30,6 руб./долл.
На дату оплаты курс Банка России 31 руб./долл., курс Банка России + 2% равен 31,62 руб./долл.

Расчет для целей НДС

Сумма НДС, подлежащая предъявлению продавцом покупателю, принятию к учету и вычету покупателем, составляет 54 000 руб. (1 800 у.е. х 30 руб./у.е.).

Бухгалтерский и налоговый учет

Продавец

Дебет 62 Кредит 90
– 361 080 руб. (11 800 у.е. х 30,6 руб./у.е.) – начислена выручка по договорному курсу на дату отгрузки товаров;
Дебет 90 Кредит 68
– 54 000 руб. (1 800 у.е. х 30 руб./у.е.) – начислен НДС по курсу Банка России на дату отгрузки товаров;
Дебет 51 Кредит 62
– 373 116 руб. (11 800 у.е. х 31,62 руб./у.е.) – поступила оплата по договорному курсу на дату оплаты товаров;
Дебет 62 Кредит 91
– 12 036 руб. (373 116 руб. – 361 080 руб. или 11 800 у.е. х (31,62 руб./у.е. – 30,6 руб./у.е.) – определена курсовая разница;
Дебет 91 Кредит 68
– 1 116 руб. (11 800 у.е. х (31,62 руб./у.е. – 31 руб./у.е.) х 18/118) – начислен НДС на часть курсовой разницы.

Покупатель

Дебет 41 Кредит 60
– 307 080 руб. (11 800 у.е. х 30,6 руб./у.е. – 54 000 руб.) – принят к учету товар по договорному курсу на дату отгрузки товаров;
Дебет 19 Кредит 60
– 54 000 руб. – принят к учету НДС;
Дебет 68 Кредит 19
– 54 000 руб. – принят к вычету НДС;
Дебет 60 Кредит 51
– 373 116 руб. (11 800 у. е. х 31,62 руб./у.е.) – произведена оплата по договорному курсу на дату оплаты товаров;
Дебет 91 Кредит 60
12 036 руб. (373 116 руб. – 361 080 руб. или 11 800 у.е. х (31,62 руб./у.е. – 30,6 руб./у.е.)) – определена курсовая разница.

при получении предоплаты), полностью избежать расхождений не удастся. Относится это по-прежнему к ситуации, когда предоплата отсутствует, а дата отгрузки и дата принятия приобретенных ценностей к учету не совпадают.

Как помним, эти даты могут различаться при особом порядке перехода права собственности, то есть не в момент передачи товара перевозчику (п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 224 ГК РФ), а, например, при прибытии на склад покупателя или при оплате.

Спорным остается также вопрос, когда может находящийся в другом городе покупатель, которому товар поступил через несколько дней после отгрузки, применить вычет при общем порядке перехода права собственности – в момент приобретения права собственности или в момент фактического поступления к нему товара (письма Минфина России от 04.03.2011 № 03-07-14/09, от 26.09.2008 № 03-07-11/318, постановление ФАС Московского округа от 25.07.2011 № КА-А40/7513-11). Если только в момент фактического поступления, то даты отгрузки и принятия к учету не совпадут.

В перечисленных ситуациях в силу пунктов 5, 6 и 11 ПБУ 3/2006 задолженность контрагента принимается продавцом и покупателем к бухгалтерскому учету на разные даты. Поэтому при изменении курса Банка России эти задолженности будут отражены у них в разных суммах.

Покупатель, как и в примере, когда договорной курс превышал курс Банка России, определяет стоимость приходуемого товара как разницу между общей суммой кредиторской задолженности и суммой предъявленного продавцом НДС.

Пример 2

Цена договора – 11 800 условных единиц, в том числе НДС (18%) – 1 800 условных единиц. Одна условная единица равна одному доллару США.

Переход права собственности – при поступлении товара на склад покупателя.

На дату отгрузки курс Банка России 30 руб./долл., на дату поступления товара на склад покупателя – 31 (29) руб./долл.

Расчет для целей НДС

Сумма НДС, подлежащая начислению и предъявлению продавцом покупателю и принятию вторым к учету и вычету, составляет 54 000 руб. (1 800 у.е. х 30 руб./у.е.).

Бухгалтерский и налоговый учет

Продавец

Дебет 45 Кредит 41
– отгружен товар покупателю;
Дебет 76/НДС Кредит 68/НДС
- 54 000 руб. – начислен НДС;
Дебет 62 Кредит 90
– 354 000 руб. – начислена выручка;
Дебет 90 Кредит 45
– списана себестоимость товара;
Дебет 90 Кредит 76/НДС
– 54 000 руб. – отнесен НДС в уменьшение выручки.

Покупатель

Дебет 41 Кредит 60
– 311 800 (288 200) руб. (11 800 у.е. х 31 (29) руб./у.е. – 54 000 руб.) – принят к учету товар, составлена бухгалтерская справка на сумму расхождений с данными первичного документа продавца;
Дебет 19 Кредит 60
– 54 000 руб. – принят к учету НДС;
Дебет 68 Кредит 19
– 54 000 руб. – принят к вычету НДС.

Как и в случае, когда договорной курс превышал курс Банка России, здесь тоже надо проконтролировать программу, чтобы она не сделала автоматически последние две проводки на сумму, составляющую 18% от стоимости принятого к учету товара. А 54 000 руб. – это не 18% ни от 310 000 руб., ни от 290 000 руб. Если такой контроль не осуществить, можно завысить или занизить сумму вычета.

Л.В. Чхутиашвили, аудитор, член ИПБ России, канд. экон. наук

Разработка и совершенствование направлений и принципов экологического учета

В условиях современного общества, установившего абсолютный приоритет рыночных отношений, защита экологии неотъемлемо связана с рациональным природопользованием. Сейчас задача наиболее прогрессивной части общества – максимально снизить силу воздействия человека на природу. Самый эффективный метод достижения этой цели – создание новой, экологической экономики, ориентированной на восстановление и поддержание экологического равновесия, и новой идеологии, снижающей значимость нематериальных ценностей.

Л.В. Чхутиашвили

Предпосылки экологического учета

Одной из проблем экологической экономики в свете концепции устойчивого развития является разработка и совершенствование направлений и принципов экологического учета и контроля, которые включают в себя финансовый и управленческий учет, отчетность по экологическим показателям и экологический аудит. Связь между управлением природоохранной деятельностью и экологическим учетом вполне понятна. Основания, по которым в условиях коммерциализации вопросы природоохранной деятельности следует объединить в корпоративный учет, очевидны:

- счета бухгалтерского (финансового) учета организации должны отражать ее отношение к окружающей среде и влияние расходов, рисков и обязательств (ответственности), связанных с природоохранной деятельностью, на финансовое положение предприятия;
- инвесторам для принятия инвестиционных решений необходимо располагать информацией по экологическим мероприятиям и расходам, связанным с природоохранной деятельностью;
- вопросы природоохранной деятельности являются также предметом управленческой деятельности: менеджерам необходимо выявлять и распределять природоохранные затраты для правильной оценки продукции и принятия инвестиционных решений, которые должны базироваться на реальных издержках и выгодах;
- организации могут иметь преимущества в конкурентной борьбе, если они окажутся способными показать, что их товары и услуги отвечают требованиям экологической безопасности;
- экологический учет является ключом к устойчивому развитию экономики и экологической безопасности.

Экоэффективный режим работы снижает воздействие организации на состояние окружающей среды, одновременно повышая ее прибыльность. Однако эффективность может быть измерена только посредством ведения экологического учета для предоставления точной информации по природоохранным расходам, сбережениям и воздействию хозяйственной деятельности на окружающую среду.

Руководители российских организаций, стремящиеся увеличить объемы финансирования с западных рынков капитала, понимают, что если в новых российских бухгалтерских балансах не будет представлена информация по экологическим обязательствам, это снизит доверие инвесторов к финансовым отчетам. Инвесторы, подозревающие о существовании таких обязательств, но не располагающие их оценкой, повысят стоимость капитала для российских организаций ввиду повышения риска.

Следовательно, экологическая информация должна быть неотъемлемой частью при составлении достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в настоящее время в России нет нормативных актов, регулирующих учетную деятельность в области экологии и требующих подробного отражения в финансовой отчетности обязательств и затрат, связанных с природоохранной деятельностью.

Заметим, что учет экологических затрат – не новшество для российской практики. Данные о подобных затратах организации обязаны представлять в рамках статистического наблюдения (в частности, формы № 4-ОС «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах», № 18-КС «Сведения об инвестициях в основной капитал, направленных на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов» и др.).

Однако анализ состояния учета и отчетности природоохранной деятельности организаций выявил недостаточный уровень его организации. Экологический учет ведется в организациях не системно, зачастую при помощи выборок, статистических расчетов и экспертных оценок. Основная часть текущих природоохранных затрат не выделяется в обособленные статьи бухгалтерского учета и отчетности.

Более того, в тысячах организаций имеет место неупорядоченность учета природоохранных затрат, когда они не только не выделяются, но и, особенно текущие, «растворяются» в себестоимости, необоснованно относятся на охрану труда и технику безопасности или только на общехозяйственные либо прочие расходы. Поэтому разработка основ развития экологического учета представляет социально-экономическую значимость для предотвращения кризисных явлений.

Все это затрудняет определение реальной обстановки по природоохранной деятельности предприятий, не способствует организации контроля за эффективностью экологических затрат, не позволяет принимать оптимальные управленческие решения по центрам ответственности, что влияет на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Понятие экологического учета

Определения экологического учета в специальной литературе нет. По мнению автора, к этому вопросу можно подойти с позиций характеристики бухгалтерского учета как науки и его функций в сфере экологии, к которым можно отнести:

- возрастание роли государственного регулирования экономики;
- усиление контроля за расходами;
- возникновение новых экономических возможностей, в частности, рыночных;
- осуществление менеджмента и контроля природоохранных мероприятий;
- появление проблем экологического риска;
- обязательность составления соответствующей отчетности;
- возможность принятия защитных мер;
- необходимость выполнения профессиональных обязанностей и соблюдения общественного интереса;
- моральная ответственность.

Следовательно, экологический учет можно представить как процесс отражения в системе бухгалтерского учета природоохранных затрат и обязательств организаций, а также социоэколого-экономических результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления бизнесом и достижения оптимальной эколого-экономической ниши на рынке товаров и услуг.

Система экологического учета

Система экологического учета должна включать в себя четыре основные составляющие, каждая из которых имеет экономическую значимость:

- учет природоохранных расходов;
- учет экологических обязательств;
- отчетность о природоохранной деятельности;
- аудит соответствующей информации.

Это даст возможность организовать контроль за затратами по центрам ответственности, объективно отразить их при формировании себестоимости продукции, получить достоверную и более полную информацию для принятия управленческих решений по эколого-экономическим вопросам.

Учет природоохранных расходов представляет собой учет расходов, связанных с ограничением в ходе обычных производственных процессов всех видов неблагоприятного воздействия на окружающую среду до приемлемых уровней.

В тысячах организаций имеет место неупорядоченность учета природоохранных затрат, когда они не только не выделяются, но и, особенно текущие, «растворяются» в себестоимости, необоснованно относятся на охрану труда и технику безопасности или только на общехозяйственные либо прочие расходы.

Учет экологических финансовых обязательств в области природопользования и охраны окружающей среды – это совокупность затрат, являющихся следствием событий прошлого, текущего и будущих периодов. Прямой учет этих затрат ведет к снижению финансовых показателей деятельности организации и ее подразделений.

Проблема организации и ведения учета экологических обязательств связана главным образом с высокой степенью их неопределенности. Она обусловливается комплексом таких факторов, как техническая и организационная сложность природовосстановительных мероприятий, их долгосрочный характер.

Игнорирование экологических обязательств в бухгалтерском учете и, как следствие, не включение их в отчетность опасно по многим причинам. Во-первых, акционеры могут пожелать учесть оценку этих обязательств в цене акций. Во-вторых, отсутствие определенной политики в отношении экологических обязательств может привести к тому, что управленческий персонал не будет своевременно обращать внимание старшего руководящего звена на экологические проблемы. В-третьих, за организацией может утвердиться репутация безответственной. И наконец, акционеры могут попытаться возбудить иски против организации, не предоставляющей соответствующую информацию.

Достоверность перспективной оценки (даже в течение календарного года) финансовых обязательств в области охраны окружающей среды, зависящей в первую очередь от прямых затрат будущих периодов экологического характера, в российских условиях весьма низкая.

Оценка расходов будущих периодов должна характеризовать в денежном выражении ее экологические обязательства:

- на период ожидаемой стабильности и прогнозируемости законодательных и правовых актов в области охраны природы и соответствующего налогообложения;
- по этапам и проектам развития организации согласно стратегии ее развития; во временных рамках – согласно условиям инвестиционных, кредитных и иных соглашений.

Структура расходов будущих периодов включает следующие укрупненные компоненты:

Раскрытие информации о природоохранной деятельности организации в ее годовом бухгалтерском отчете помогает собственникам оценивать деятельность руководства, обеспечивает широкий общественный контроль, способствует формированию положительного имиджа организации.

- плановые затраты на природоохранное обеспечение текущей производственной деятельности согласно действующим проектам, природоохранному законодательству и нормативным актам, включая отложенные затраты прошлых периодов и их финансовые последствия;
- плановые затраты на природоохранную деятельность по перспективным проектам, утвержденным организацией и согласованным с природоохранными органами, другими заинтересованными органами исполнительной власти;
- вероятные затраты на локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий внештатных и аварийных ситуаций природного и техногенного характера на предприятиях; обязательные платежи (нормативные, сверхнормативные, штрафы) в федеральные, региональные и муниципальные экологические фонды;
- затраты на участие в федеральных, региональных и муниципальных программах экологического оздоровления территории в зоне деятельности организации;
- затраты на ведение судебных дел и удовлетворение исков к организации экологического характера со стороны органов власти, юридических и физических лиц;
- затраты на формирование благоприятного общественного мнения и создание имиджа экологически безопасного производства на предприятиях.

Все составляющие структуры экологических расходов будущих периодов имеют частично возвратный характер благодаря обеспечению прибыльности и частичной самоокупаемости природоохранной деятельности, получению льгот и привилегий, зачету обязательных платежей и т.п.

Отчетность о природоохранной деятельности. Раскрытие информации о природоохранной деятельности организации в ее годовом бухгалтерском отчете помогает собственникам оценивать деятельность руководства, обеспечивает широкий общественный контроль, способствует формированию положительного имиджа организации.

Экологическая бухгалтерская отчетность – это отчетность:

- по инвестициям в природоохранную деятельность;
- по общефирменным расходам на охрану окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности;
- по расходам на научные исследования и разработки в области охраны окружающей среды и рационального природопользования;
- по расходам по управлению природоохранной деятельностью и ее планированию;
- по расходам, связанным с ликвидацией последствий ущерба;
- по возмещенным расходам, уплаченным добровольно или по решению суда;
- по финансовым последствиям мероприятий в области охраны окружающей среды для будущих периодов.

Аудит соответствующей информации. Недостаточное внимание к проблеме существенно увеличивает риск искажения картины финансового положения организаций, формирующейся в экологическом бухгалтерском учете и отчетности. Как следствие, вопросы, связанные с природоохранной деятельностью, оказывают влияние на аудит бухгалтерской отчетности, в особенности на стадиях заключения договора, планирования, проведения аудиторских процедур. Проверку информации о природоохранной деятельности осуществляют экологические аудиторы.

Экологический отчет

Экологический отчет должен быть объединен или связан с годовым отчетом и информацией о финансовом положении организации. В нем должны быть сформулированы эколого-экономические цели для обеспечения стабильного развития предприятия. Отчет должен быть аудирован. В этой связи необходимо разработать структуру, формы экологического отчета и методику по его заполнению.

Экологическая отчетность сегодня должна стать важным элементом устойчивого экономического развития организаций, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результатом самих действий. Это также и хороший бизнес, и источник информации при экологическом аудировании. Экологический отчет должен отражать:

Экологическая отчетность сегодня должна стать важным элементом устойчивого экономического развития организаций, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результатом самих действий.

- вид экологических проблем, относящихся к деятельности данного предприятия и отрасли, в которую оно входит;
- официальную политику и программы, принятые предприятием в отношении природоохранных мер; улучшения в ключевых областях, произошедшие со времени принятия экологической политики;
- целевые показатели выбросов и сбросов в окружающую среду, установленные предприятием, и то, как деятельность предприятия соотносится с этими показателями;
- в какой степени принятие природоохранных мер было продиктовано законодательными и нормативными актами, в какой степени требования законодательства (например, сроки сокращения объема выбросов и сбросов) выполняются;
- любые существенные разбирательства в соответствии с законодательством об охране окружающей среды: руководство должно представлять информацию об известной потенциально серьезной экологической проблеме;
- финансовые или оперативные последствия мероприятий по охране окружающей среды для капиталовложений из чистой прибыли предприятия в текущем периоде и любые конкретные последствия для будущих периодов, а при существенных последствиях – сумму, отнесенную на счет операций в текущем периоде вместе с описанием тех природоохранных мер, к которым они относятся.

Эта сумма может быть подразделена на следующих счетах бухгалтерского учета: очистка сточных вод, очистка газообразных отходов и отработанного воздуха, обработка твердых отходов, анализ, наблюдение и контроль за соблюдением, ликвидация последствий, утилизация и прочее (например, авария, обеспечение безопасности и т.д.).

Предлагаемая структура экологического отчета без расширения ее объема будет способствовать улучшению качества, достоверности и оперативности эколого-экономической внутрипроизводственной информации и на этой основе упорядочению экологического и экономического контроля, повышению уровня объективности принятых управленческих решений.

Данное обстоятельство позволит достичь достоверности и своевременности статистической отчетности, а внешним пользователям будет предоставлена возможность определения степени риска экономических отношений с предприятием в случае, если хозяйствующий субъект сочтет возможным обнародовать свою экологическую отчетность (или если учетная политика хозяйствующего субъекта допускает ее раскрытие).

Организация экологического учета

В практике работы организаций осознание значимости вопросов экологии проявляется в постоянной необходимости расходования средств на охрану и восстановление окружающей среды, а это влечет за собой потребность организации экологического учета, степень качества информации которого может оказывать существенное влияние на принятие управленческих решений. Причем эти решения должны во взаимосвязи учитывать не только интересы своей организации, но и общие социально-экономические задачи охраны атмосферы, водных и земельных ресурсов, здоровья населения, а также интересы соседствующих субъектов и сельхозтоваропроизводителей.

В целях совершенствования учета и отчетности по природоохранной деятельности рекомендуется в системе бухгалтерского учета выделить статьи для учета текущих и общих экологических затрат, а в учетной политике каждой организации предусмотреть сравнительно автономную подсистему организации экологического учета. Эта необходимость на данном этапе обосновывается тем, что счета организации должны отражать ее отношение к окружающей среде и влияние расходов, рисков и обязательств (ответственности), связанных с природоохранной деятельностью, на ее финансовое положение.

Кроме того, инвесторам для принятия инвестиционных решений необходимо располагать информацией по экологическим мероприятиям и расходам, связанным с природоохранной деятельностью. Природоохранная деятельность является также предметом управления в организации: менеджерам необходимо выявлять и распределять природоохранные затраты таким образом, чтобы продукция была правильно оценена и инвестиционные решения базировались на реальных издержках и выгодах.

В целях совершенствования учета и отчетности по природоохранной деятельности рекомендуется в системе бухгалтерского учета выделить статьи для учета текущих и общих экологических затрат, а в учетной политике каждой организации предусмотреть сравнительно автономную подсистему организации экологического учета.

Наряду с этим, предприятия могут иметь преимущества в конкурентной борьбе, если они окажутся способными показать, что их товары и услуги предпочтительней с экологической точки зрения. Таким образом, экологический учет является ключом к устойчивому развитию организаций.

Согласно письму Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации», если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о своем финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация должна включать соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

В годовую бухгалтерскую отчетность организация может включать дополнительные показатели и пояснения в отношении своей экологической деятельности в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности с целью повышения ее прозрачности и качества информации, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие.

Информация о факторах, препятствующих осуществлению экологической деятельности (недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инноваций, сложность оценки последствий загрязнения окружающей среды и т.п.), может быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Совершенствование форм и методов достоверной природоохранной отчетности способствует развитию экологического учета на российских предприятиях, их гармонизации с международными стандартами финансового и управленческого учета на основе концепции объективной необходимости эволюционного вхождения России в систему мировой рыночной экономики.

Международному дню защиты детей посвящается

1 июня будет отмечаться Международный день защиты детей. Публикуем тексты детских песенок, которые написала **Ирина Иванова**, экономист-бухгалтер (п. Родники, Московская область).

Звуки весны

Тук, тук! Что это за стук?
Кап, кап! Что-то тут не так?
Может, это солнышка тепло
К нам весны дыханье принесло.

Припев

Вместо снега ручейки.
Вместо снегирей грачи.
Будем зиму провожать
И весну встречать.

Цок, цок! Чей-то каблучок.
Бей, бей! Мяч летит скорей.
Вышли девочки гулять-скакать.
А мальчишки на траве играть.

Припев

Вместо снега ручейки.
Вместо снегирей грачи.
Будем зиму провожать
И весну встречать.

Жу-жу! Жук сидит в ветвях.
Мах, мах! Бабочки в цветах.
Сердце бьется радостно в груди.
Ждет оно чудес, ты тоже жди!

Припев

Вместо снега ручейки.
Вместо снегирей грачи.
Будем зиму провожать
И весну встречать.

Мечтатель

Проходят мимо поезда.
А мы идем в поход.
Несет мне папа чемодан,
А мама самолет.
А я иду, мечтаю,
Что в небо полечу,
Звезду открою новую,
На землю сообщу.

Припев

Секунды в минуты,
Секунды в минуты.
Теряем мы время опять!
А нас ждут планеты,
Открытия века.
Пора уже, братцы, взлетать!

Наш продолжается поход.
Мне весело идти.
Но мама с папой говорят:
– Теперь тебе нести.
И вот тащу я чемодан
И синий самолет.
Теперь мечтаю, чтоб скорей
Закончился поход.

Припев

Секунды в минуты,
Секунды в минуты.
Теряем мы время опять!
А нас ждут планеты,
Открытия века.
Пора уже, братцы, взлетать!

До пункта назначения
Мы наконец дошли.
Глазам не верю, к озеру
Прекрасному пришли.
Душа моя торопится,
Летит с небес назад.
Мы на рыбалку топаем.
Чему я очень рад!

Припев

Секунды в минуты,
Секунды в минуты.
Теряем мы время опять!
А нас ждут планеты,
Открытия века.
Пора уже, братцы, взлетать!

Непоседа

Мне мама с папой говорят,
Держи себя в руках.
Гордиться мной они хотят.
А я ни так ни сяк.
Люблю кататься с горки.
Мальчишек обгонять.
Снежками их забрасывать
И громко хохотать.

Припев

Ножками топ-топ.
Глазками хлоп-хлоп.
Брызги снега позади.
Это я лечу! Беги!

Цветов вокруг полным-полно.
Мы к морю собрались.
Ах! Как медузы без меня?
Наверно, заждались.
Мечтаю строить замки,
Ракушки собирать.
Нет, лучше буду в салки
С мальчишками играть.

Припев

Ножками топ-топ.
Глазками хлоп-хлоп.
Обгоняю, впереди…
Эй! Попробуй, догони!

Лег лист осенний на пальто.
Иду я в первый класс.
Свой ранец бережно несу.
Уроки ведь у нас.
Теперь я взрослой стала
И больше не шалю.
Не прыгаю, не бегаю.
В руках себя держу.

Припев

В школу ножки топ-топ.
Глазки в книжку хлоп-хлоп.
Тихо-тихо я сижу
И задание пишу.

Новогодняя песня

Солнце на ладошке утро принесло.
За окошком снега много намело.
Что это за чудо!? Добрая рука,
Нарядила елки в белые меха.

Припев

Едут, едут, едут сани
К нам издалека.
Исполнения желаний ждем…
Ну, а пока…
Едут, едут, едут сани.
Сказку нам везут.
Дверь надежда распахнула.
Праздник дети очень ждут.

Раскраснелось солнце.
Близится закат.
Дорогому гостю каждый будет рад.
Стук раздался в двери.
Это Дед Мороз.
За спиной подарки он для нас принес.

Припев

Едут, едут, едут сани
К нам издалека.
Исполнения желаний ждем…
Ну, а пока…
Едут, едут, едут сани.
Сказку нам везут.
Дверь надежда распахнула.
Праздник дети очень ждут.

Дед Мороз попросит, песенку споем.
Только каждый будет думать о своем.
На карман покажет – ваши письма тут.
Из мешка подарки детям раздают.

Припев

Едут, едут, едут сани
К нам издалека.
Исполнения желаний ждем…
Ну, а пока…
Едут, едут, едут сани.
Сказку нам везут.
Дверь надежда распахнула.
Праздник дети очень ждут.

MASKATAPE® – новый инструмент декора

Наступает лето – благодатная пора для отдыха, когда можно и нужно сменить стиль деятельности, выбраться из запыленного города к зелени, солнцу, воде. За короткое лето хочется успеть все – поплавать в теплом море, загореть. Вообще, сменить обстановку.

Также появляется и возможность внести изменения в окружающую нас визуальную среду городской квартиры или загородного дома. Украсить интерьер наскучившего за долгую зиму жилища и придать новый вид помещениям. Конечно же, очень хочется, чтобы процесс работы был как можно менее обременительным и недорогим, а результат – наиболее эффектным.

Отличным выходом в такой ситуации является применение окрасочных трафаретных технологий отделки.

История трафаретной техники рисунка насчитывает несколько тысяч лет и за этот период претерпела огромные изменения в удобстве и простоте ее применения, не утратив при этом своего основного принципиального преимущества, как простейшего изобразительного средства.

Буквально слово трафарет – означает приспособление, инструмент, для формирования красочного или фактурного слоя – изображения или орнамента, рассчитанное на разовое или многократное повторение основного мотива рисунка.

Исторически для изготовления трафаретов, применялись самые различные материалы.

Все изготавливалось вручную и требовало недюжинных познаний и художественного мастерства.

Современная промышленность значительно упростила задачу для создателей красоты, разрабатывая и внедряя в инструментарий любителей новейшие материалы и научные разработки, нацеленные на упрощение и доступность художественных работ для каждого желающего, до этого никогда не бравшего в руки кистей и не растиравшего краски на палитре.

Одной из таких разработок является самоклеющаяся лента для моделирования трафаретных композиций «MaskaTape».

Константин Анисько, *руководитель проекта «Trafaret.net»:*

Строго говоря, назвать ленту МаскаТейп полноценным трафаретом нельзя, однако назначение этой самоклеющейся ленты вполне конкретное: возможность создания своими силами больших трафаретных композиций без применения классических трафаретов. Поэтому мы вынесли ленту МаскаТейп в наш ассортимент как их разновидность. Это отличный инструмент для любителей и мастеров. Ведь она предполагает возможность нанесения изображений на поверхности простейшим способом, в дальнейшем усложняя его до бесконечности. В зависимости от поставленной для себя задачи.

Елена Мухина, *руководитель подразделения компании «СоюзПак»:*

Данный вид продукции нельзя назвать типовым для нашей компании. Все-таки основной оборот для нас составляют более приземленные продукты: Стретч-пленки, различные упаковочные материалы, клейкие ленты бытового и промышленного применения. Но, когда более года назад появилась мысль создания МаскаТейп, то все загорелись этой идеей. Больно уж понятна она чисто на бытовом, человеческом уровне. Более того, когда я, еще на стадии разработки случайно принесла домой один из тестовых лабораторных образцов ленты, моя дочь – старшеклассница выпросила у меня отрезок и вместе с друзьями оформила свою комнату. Так что для меня эта разработка является чем-то своим и принесла уже заметные плоды.

Когда мы представляли МаскаТейп на ежегодной выставке «МосБилд» на Красной Пресне, она произвела заметный ажиотаж среди посетителей. Это был наиболее посещаемый стенд. Возле него постоянно толпился народ. Для выставки такого уровня это отличный показатель.

Так в чем же заключается преимущество ленты МаскаТейп? Как с ней работать и получить удовольствие от результата?

Об этом мы расскажем поэтапно, судить Вам. Мы объясним, как использовать ленту **МаскаТейп** на примере стены, но это может быть что угодно: потолок, пол, барная стойка, перегородка и так далее.

Первым делом стену, которую Вы хотите украсить трафаретным рисунком, необходимо правильно подготовить. Поверхность должна быть ровная и окрашенная в выбранный подложечный цвет. Клей, нанесенный на ленту **МаскаТейп**, не причинит вреда Вашей стене при снятии, если грунтовка и покраска была сделана правильно, качественными (не обязательно дорогими) материалами.

Клеим ленту

Возьмите край ленты двумя руками, отмотав примерно 30 сантиметров. Тяжелый рулон будет действовать как отвес, и Вам останется лишь проследить, чтобы полотно свисало вертикально вниз.

Приклейте край ленты в самом верху стены (излишки и неровный край можно будет подрезать позже) и начинайте разматывать рулон вниз, используя его вес и прижимая ленту рукой к поверхности посередине полотна по мере разматывания рулона.

Дойдя до пола, отрежьте полотно от рулона и подровняйте излишки. Полосу ленты необходимо хорошо разгладить от центра к краям во избежание появления воздушных пузырей. Аналогично первой полосе, приклеивайте все последующие. Полосы должны перекрывать друг друга на 3-5 мм. Пользуйтесь массой рулона как отвесом, чтобы полосы ложились ровно и без перекосов. Как только приклеена последняя полоса, можно приступать к рисованию.

Рисуем эскиз

Для нанесения разметки и рисунка на поверхность, оклеенную лентой, можно использовать обычный строительный карандаш, канцелярскую ручку или простой карандаш для рисования.

Рисовать лучше карандашом – чтобы легко стереть ошибочную линию. Если у Вас рисунок с множеством плавных линий, то на помощь Вам придут лекала. С помощью лекал можно проводить плавные кривые – достаточно поставить конечные точки и опорную точку посередине.

Вырезаем трафарет

Вырезая контур надо проявлять аккуратность и не отступать от нарисованного контура. Кроме того, надо контролировать давление на лезвие – нож должен прорезать ленту но не сильно повреждать слой краски на стене. Небольших надрезов можно не опасаться – краска, которой Вы будете рисовать, скроет эти повреждения. Главное, что следует избегать – это повторной резки одного и того же участка.

Закончив прорезать контур, необходимо сосредоточиться и удалить те участки ленты, где предполагается нанести краску. Удалив лишние части трафарета, тряпкой пригладьте края оставшейся ленты, чтобы она плотно прилегала к стене. Это особенно важно, если штукатурка рельефная.

Красим

Трафаретная лента **МаскаТейп** дает Вам полную свободу в выборе инструмента для рисования: валик с шубой или поролоновый, декоративные фактурные валики, кисти малярные или трафаретные, тампоны, ветошь, аэрозольные баллоны, аэрограф и так далее.

Для нанесения трафаретного изображения подходят практически все колеруемые лакокрасочные составы на водоэмульсионной основе. Кроме этого допускается применение материалов с использованием органических растворителей. Кроме обычных красочных составов можно применять и декоративные материалы (лессировки, перламутровые составы, рельефные пасты и т.д.)

Небольшая хитрость: чтобы почти полностью исключить подтекание краски под края трафарета, можно нанести тонкий слой фоновой краски (той, которой окрашена стена) или прозрачного лака по всей поверхности трафарета. Этот тонкий слой при высыхании образует пленку между краем трафарета и поверхностью стены, и краске становится некуда подтекать.

Выбранным инструментом и нужной краской закрасьте открытые участки трафарета, после чего снимите остатки ленты с поверхности. Ленту можно снимать как до высыхания краски, так и после. Если после снятия трафарета Вы обнаружите дефекты покраски, то вооружитесь краской-подложкой и краской рисунка чтобы устранить недостатки.

Для улучшения декоративного эффекта трафаретного рисунка можно применять дополнительные операции с нанесенным изображением. В частности, производить нанесение поверхностного изображения с помощью последующих трафаретных слоев. Также возможно применение художественной росписи при доводке трафаретного изображения полутонами и мелкими элементами рисунка.

В каждый рулон ленты **МаскаТейп** упакована подробная инструкция к применению и небольшой каталог возможных трафаретных композиций.

Купить ленту и пройти мастер-класс по ее использованию, а также подобрать необходимый цвет и дизайн рисунка можно по адресу: **Москва, ул. Минская, д. 10, м-н «Дом краски на Минской» (ст. м. «Филевский парк»), тел. (495) 775-05-00**

Н. Трофимова, коммерческий директор кадрового центра «ИнтерСити»

Кадры – главная составляющая успешного бизнеса

Здравствуйте, уважаемые читатели! В этой статье мы хотим познакомить вас с услугами, которые в современном мире являются весьма востребованными для тех, кто планирует свою карьеру или развивает бизнес. Речь пойдет об услугах рекрутинга.

Н. Трофимова

Рекрутинг – это процесс, направленный на решение кадровой задачи компании. Большое количество времени и усилий отнимает попытка найти новых сотрудников без посторонней помощи. К тому же это ведет к дополнительным тратам, а сам процесс самостоятельного поиска результата не гарантирует.

Излишне говорить, какие материальные затраты и риски может понести компания при подборе специалистов по-дилетантски. Экономически целесообразно обратиться в агентство по подбору персонала.

В цивилизованных странах давно оценили возможности использования профессиональных рекрутинговых агентств. Компании, узкоспециализированные на подборе персонала, имеют в своем распоряжении обширную базу соискателей в различных отраслях, доступ к платным интернет-ресурсам, размещают рекламу в СМИ.

Специалисты кадрового агентства используют различные современные методы первичного тестирования и оценки кандидатов, что значительно увеличивает вероятность того, что в вашу компанию войдет специалист, который будет способствовать ее дальнейшему развитию. Работодатель должен понимать, что обращаясь в кадровое агентство, он покупает не готового специалиста, а услуги по его поиску и подбору.

Подбор персонала – важный инструмент развития бизнеса и успешной деятельности компании.

Агентство «ИнтерСити» оказывает услуги по подбору персонала с 2005 года. Мы имеем многолетний опыт в подборе специалистов разных уровней в различных сферах бизнеса.

В комплекс услуг, предоставляемых нашим агентством, входит:

- подбор персонала;
- консультирование по рынку труда;
- помощь в трудоустройстве.

В своей работе мы руководствуемся важнейшим принципом: **учет интересов работодателя – прежде всего**. Многие клиенты становятся нашими деловыми партнерами на долгое время.

В агентстве «ИнтерСити» трудятся профессиональные менеджеры. В конечном счете, от их грамотной работы зависит результат сотрудничества. На время выполнения заявки они фактически становятся членами команды клиента и работают только на него.

Основательно изучив требования современного рынка труда, регулярно проводя мониторинг происходящих в этом сегменте рынка процессов, мы сумели занять нишу одного из ведущих кадровых агентств столицы и отнюдь не собираемся сдавать позиции в нынешнее непростое время после кризиса, когда деловая и производственная активность вновь набирают силу. Лозунг «Кадры решают все» не потерял своей актуальности.

Подбор персонала – наше призвание!

Если ваша организация нуждается в том или ином специалисте или вы хотите сделать карьеру – коллектив кадрового агентства «ИнтерСити» поможет в этом!

ИНТЕРСИТИ

Отправить заявку на подбор специалиста или прислать свое резюме можно по **e-mail: info@intercity-msk.ru.** Получить консультацию или уточнить условия сотрудничества – **по телефонам: (499) 480-79-11, 8 (915) 368-92-61. www.intercity-msk.ru**

На правах рекламы

МЕДИЦИНСКИЙ ЦЕНТР **«АВАНГАРД»** ШИРОКО ИСПОЛЬЗУЕТ В СТОМАТОЛОГИИ САМЫЕ СОВРЕМЕННЫЕ ЦИФРОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

› Потребуется всего 2 часа, чтобы на автоматической линии изготовить и сразу установить коронку, которая по форме и цвету полностью соответствует вашим зубам!

Врачи-стоматологи центра «АВАНГАРД» акцентируют свою работу не только на комплексном лечении зубов, но и на их красоте.
Вопрос, как будет выглядеть пациент, становится сегодня все более актуальным. Широкое применение керамических накладок на зубы (виниров) обеспечивает улучшение их цвета и формы.

› НАША КЛИНИКА ВЗЯЛА КУРС НА ПОЛНУЮ ОЦИФРОВКУ ВСЕГО ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ПРОЦЕССА

ВНИМАНИЕ!

Для наших друзей из ИПБ Московского региона предусмотрены специальные условия обслуживания. Только не забудьте этот журнал или членский билет, чтобы мы вас узнали.

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.

На правах рекламы

Проектирование, изготовление строительных деталей и сборка домов

Строим дома с 1996 года!

Объединение двух строительных компаний «1 ДСК» и «АЛЬФА-ПЛЮС» позволило существенно снизить затраты на строительство загородных коттеджей, домов из бруса, бань и хозяйственных построек.

Особенно популярна канадская технология строительства – ее преимущества очевидны:

- домам не свойственна усадка;
- дома можно оборудовать любыми видами отопления;
- проект дома может быть абсолютно любым;
- дома легкие, а это существенная экономия на фундаменте;
- дому подходят любые виды отделки;
- низкая стоимость постройки;
- долговечность;
- теплоизоляционные свойства полностью будут соответствовать климату местности.

Проектно-сметная документация разрабатывается бесплатно!

Мы все делаем сами!

Действительным членам ИПБ Московского региона предоставляются льготные условия!

ПЕРВАЯ ДОМОСТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ 1·ДСК

Телефон единого справочного центра
8-800-777-01-93 (звонок бесплатный)
www.alfa-plus.su

Альфа плюс