ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№4 | 2011

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Налог на прибыль организаций, НДС, НДФЛ и имущественные налоги: комментарии экспертов
С. 8

Обновленные правила бухгалтерского учета
С. 22

Транспортный налог в 2011 году: порядок исчисления и уплаты, отчетность
С. 34

Работа через обособленное подразделение
С. 37

Старая Москва. Художник Ф. Алексеев

№4|2011
Вестник
БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

6 Практическая конференция профессиональных бухгалтеров и аудиторов Московского региона – 2011

25 мая 2011 года в Москве прошла организованная ИПБ Московского региона практическая конференция, которая была посвящена особенностям налогообложения и новому в бухгалтерском учете в 2011 году. По словам **Л.И. ХОРУЖИЙ**, президента ИПБ Московского региона, которая выступила на конференции с докладом, несмотря на то что 2010-й был трудным послекризисным годом и для экономики страны, и для общества в целом, и для профессионального сообщества, это практически не сказалось на результатах деятельности института.

28 НДС при расчетах векселями

Вексель – удобный и поэтому очень распространенный способ оплаты. Однако исчисление НДС при подобных расчетах имеет ряд особенностей. О каких нюансах нужно помнить лицам, получающим и выдающим (передающим) векселя? На этот вопрос отвечает **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит».

28 Роль бухгалтерского учета в преодолении финансового кризиса

С 20 по 22 апреля 2011 года в Италии проходил ежегодный 34-й Конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров (European Accounting Association, EAA). В центре внимания участников форума было обсуждение роли бухгалтерского учета в преодолении финансового кризиса и места в этом процессе образовательных учреждений (прежде всего организаций высшей школы). **И.Н. ЛОЖНИКОВ**, председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, принимал участие в этом конгрессе.

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) 180-77-47
Адрес редакции: 129344, г. Москва, ул. Енисейская, д. 5
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Научный руководитель журнала И.Н. Ложников,
председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона
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 14.07.2011. Формат 60 х 90/8. Тираж 32 000. Отпечатано в России

Место действия – Московский регион

2 **Новости региона**
6 **Практическая конференция профессиональных бухгалтеров и аудиторов Московского региона – 2011**

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

8 Налог на прибыль организаций
Д.В. Осипов
11 Налог на добавленную стоимость
Е.Н. Вихляева
14 Налог на доходы физических лиц
К.В. Котов
18 Имущественные налоги
А.В. Сорокин

Профессиональная бухгалтерия

22 Обновленные правила бухгалтерского учета
И.Н. Ложников
28 НДС при расчетах векселями
А.М. Рабинович
34 Транспортный налог в 2011 году: порядок исчисления и уплаты, отчетность
В.В. Варламова, С.В. Мягкова
35 Расходы на земельный налог в 2011 году
Е.М. Лазукова, С.П. Родюшкин
37 Работа через обособленные подразделения
В.Г. Молчанов, Е.В. Мельникова

Образовательный форум

41 «Ключевой задачей ИФРУ является повышение профессиональных знаний специалистов» – **В.И. Майданюк**

Дискуссионный клуб

43 Роль бухгалтерского учета в преодолении финансового кризиса
И.Н. Ложников

Новости региона

Встреча без границ

Л.И. Хоружий, вице-президент ИПБ России и президент ИПБ Московского региона, и Е.И. Копосова, директор ИПБ России, приняли участие в 5-й ежегодной «Встрече без границ», которая проходила с 23 по 26 июня 2011 года в Бая-Маре (Румыния). Темой встречи, собравшей представителей бухгалтерской и аудиторской профессии из разных стран, стал контроль качества аудиторской деятельности.

Е.И. Копосова, директор ИПБ России (слева), и Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона

В ходе встречи между ИПБ России и Корпусом аудиторов и авторизованных бухгалтеров Румынии (CECCAR) было подписано Соглашение о взаимопонимании. Подписание данного соглашения позволит возобновить сотрудничество двух организаций и поднять его на новый уровень.

Льготная «упрощенка»

Налогоплательщики Московской области смогут и в 2012 году уплачивать налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, по ставке в размере 10%. Законом Московской области от 03.06.2011 № 74/2011-ОЗ продлено до 31 декабря 2012 года действие Закона Московской области № 9/2009-ОЗ.

Напомним, что уплачивать налог по сниженной ставке могут налогоплательщики, осуществляющие определенные в законе виды экономической деятельности. Их перечень также изложен в новой редакции.

Пересмотрена «иностранная» квота

Минздравсоцразвития России своим приказом от 27.05.2011 № 433н внесло изменения в распределение на 2011 год квоты на выдачу иностранным гражданам приглашений на въезд в Россию для осуществления трудовой деятельности. По Москве количество приглашений увеличилось с 40 746 до 44 633, по Московской области – с 10 114 до 10 465.

Коэффициент пересчета

По состоянию на 1 января 2011 года установлен коэффициент пересчета восстановительной стоимости строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, в размере 45 к уровню цен на 1 января 1991 года. Об этом – в постановлении Правительства Москвы от 31.05.2011 № 238-ПП.

Данный коэффициент следует применять при расчетах инвентаризационной стоимости строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности.

Бюджетная политика в 2012-2014 годах

Президент РФ подписал Бюджетное послание Федеральному собранию, в котором изложены основные принципы и направления бюджетной политики России на 2012-2014 годы.

Как сказано в послании, в ближайшие годы в России должна быть сформирована новая модель экономического роста, основанная в значительной степени на частной инициативе, постоянных инновациях, эффективной системе предоставления публичных услуг, качественной финансовой и производственной инфраструктуре.

Среди мер, которые будут реализованы в ближайшее время, обозначено снижение на 2012-2013 годы ставки страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 34 до 30%. Для малого бизнеса и некоммерческих организаций, осуществляющих основную деятельность в области социального обслуживания населения, а также благотворительных организаций и организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, ставка страховых взносов будет снижена до 20%.

По мнению президента РФ, необходимо последовательно устранять те элементы налоговой системы, которые препятствуют инновационному развитию. Для этого надо завершить уже начатую работу по мерам поддержки инновационного предпринимательства, реализация которых невозможна ввиду отсутствия соответствующих законодательно закрепленных механизмов.

Президент РФ предложил внести изменения в порядок применения амортизационной премии, с тем чтобы при реконструкции, модернизации, техническом перевооружении основных средств не восстанавливать примененную в отношении них 30%-ю амортизационную премию, предусмотрев при этом механизмы, предотвращающие злоупотребления данной льготой со стороны недобросовестных налогоплательщиков, многократно применяющих указанную премию к одним и тем же основным средствам при их перепродаже.

Утверждены критерии платежеспособности

Минэкономразвития России утвердило Методику проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога. Соответствующий приказ от 18.04.2011 № 175 зарегистрирован в Минюсте России 21.06.2011.

Данная методика содержит критерии платежеспособности налогоплательщиков в целях предоставления им отсрочки или рассрочки по уплате налогов. Анализ финансового состояния осуществляют налоговые органы на основании имеющихся у них сведений и документов, в том числе полученных в рамках проведения налогового контроля (бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, документов налогового учета).

При проведении анализа финансового состояния по данным бухгалтерской отчетности (представленной на последнюю отчетную дату) будут рассчитываться:

- степень платежеспособности по текущим обязательствам (в месяцах);
- коэффициент текущей ликвидности.

Если при единовременной уплате налога степень платежеспособности налогоплательщика по текущим обязательствам меньше трех месяцев или равна (для стратегических организаций и субъектов естественных монополий – шести месяцам), а коэффициент текущей ликвидности больше или равен 1, угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) отсутствует.

Если же степень платежеспособности и коэффициент текущей ликвидности свидетельствуют об угрозе банкротства, проводится дальнейший анализ. Исследуются сумма налога, на которую возможно предоставление отсрочки (рассрочки), суммы краткосрочных заемных средств и кредиторской задолженности, размер чистой прибыли отчетного периода, поступления денежных средств на счета в банках.

Из соотношения указанных показателей налоговые органы делают окончательный вывод о наличии или отсутствии угрозы возникновения признаков

несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога.

Новый порядок аттестации рабочих мест

Приказом Минздравсоцразвития России от 26.04.2011 № 342 утвержден новый порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда. Об этом на своем сайте напомнил Департамент труда и занятости населения города Москвы (www.labor.ru).

Новый порядок вступает в действие с 1 сентября 2011 года. До 1 сентября текущего года проведение аттестации рабочих мест по условиям труда осуществляется в соответствии с Порядком проведения аттестации рабочих мест по условиям труда (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 31.08.2007 № 569). В связи с этим работодателям рекомендуется завершить проведение аттестации рабочих мест по условиям труда до 1 сентября 2011 года в соответствии со старым порядком.

Процедура проведения аттестации в целом не изменилась. Вместе с тем новый порядок имеет отличия. Часть из них направлена на приведение процедуры аттестации рабочих мест в соответствие с изменениями нормативных правовых актов в сфере охраны труда.

Часть изменений конкретизирует сроки проведения аттестации рабочих мест. Так, теперь работодатель обязан провести аттестацию новоорганизованных рабочих мест в течение 60 дней с момента их ввода в эксплуатацию.

Устанавливается новое основание проведения внеплановой аттестации рабочих мест. Она будет проводиться после мероприятий по приведению условий труда в соответствие с государственными нормативными требованиями охраны труда, а также после мероприятий по улучшению условий труда.

Порядком установлено, что работодатель вправе привлечь для выполнения работ по аттестации несколько аттестующих организаций. При этом проведение аттестации может быть распределено между аттестующими организациями как по количеству рабочих мест, подлежащих аттестации, так и по видам работ, выполняемых на данных рабочих местах. Аттестующие организации должны пройти аккредитацию в Минздравсоцразвития России в соответствии с приказом этого ведомства от 01.04.2010 № 205н.

Для организаций, отнесенных к микропредприятиям и малому бизнесу, Порядок устанавливает особый состав аттестационной комиссии. В нее входят представители работодателя, аттестующей организации, выборного органа первичной профсоюзной организации (при наличии), а также специалист по охране труда. Причем специалист по охране труда должен быть либо представителем организации, либо специалистом, привлекаемым работодателем по гражданско-правовому договору.

Для прочих организаций состав аттестационной комиссии сохранился таким же, как в старом порядке. Если проведение аттестации угрожает безопасности специалистов аттестующей организации, аттестационная комиссия может не проводить инструментальные измерения на рабочих местах, а отнести их к местам с опасными условиям труда.

Результаты аттестации рабочих мест по окончании деятельности аттестационной комиссии оформляются отчетом об аттестации, к которому прилагается пакет документов. Перечень таких документов несколько расширен по сравнению со старым порядком: дополнительно прилагаются сведения об аттестующей организации, все протоколы заседаний аттестационной комиссии (а не только итоговый), а

также заключение по итогам государственной экспертизы условий труда и предписания должностных лиц о выявленных нарушениях Порядка (при наличии таких заключений и предписаний).

Москва поддерживает малый и средний бизнес

Как сообщил на своем сайте Департамент имущества города Москвы (www.digm.ru), в департамент поступило более 350 заявок от представителей малого и среднего бизнеса, арендующих городские помещения,и желающих вы-

купить арендуемые ими площади в соответствии с нормами Закона г. Москвы № 66 «О приватизации государственного имущества Москвы».

20 апреля 2011 года по инициативе Департамента имущества городская дума Москвы приняла поправки в данный закон, связанные с увеличением площади выкупаемого имущества до 300 м. В данный момент сотрудники департамента проводят анализ поступивших заявок на предмет соответствия требованиям законодательства. Изучаются следующие условия исполнения договора аренды:

1. Договор аренды имущества должен быть заключен до июля 2006 года.

2. Все эти годы арендатор являлся добросовестным пользователем городского имущества и не допускал задолженностей по арендным платежам.

В том случае, если соблюдены эти требования, департамент начинает работу по исключению помещения из Перечня госимущества, предназначенного для передачи во владение и пользование субъектам малого и среднего предпринимательства и образующего инфраструктуру поддержки субъектов малого и среднего бизнеса (утв. постановлением Правительства Москвы от 16.12.2008 № 1140). Затем проводится оценка рыночной стоимости выкупаемых помещений независимым оценщиком. По итогам оценки с арендатором заключается прямой договор купли-продажи государственного имущества, и предприниматель становится собственником помещений.

Необходимо отметить, что в целях поддержки субъектов малого и среднего бизнеса установлена рассрочка по оплате выкупаемых помещений сроком на 1 год. Предполагается, что первые продажи арендуемых помещений пройдут уже в сентябре 2011 года.

Сколько стоит тишина?

В Московской области увеличились штрафы за нарушение тишины и покоя граждан в ночное время. Соответствующие изменения внесены в Закон Московской области «Об обеспечении тишины и покоя граждан в ночное время на территории Московской области» Законом Московской области от 30.06.2011 № 98/2011-ОЗ.

Теперь данное нарушение влечет за собой предупреждение или наложение штрафа:

- на граждан – от 500 до 1000 руб.;
- на должностных лиц – от 1000 до 3000 руб.;
- на юридических лиц – от 3000 до 5000 руб.

Повторное в течение года совершение данного административного правонарушения влечет за собой наложение штрафа:

- на граждан – от 2000 до 5000 руб.;
- на должностных лиц – от 5000 до 10 000 руб.;
- на юридических лиц – от 20 000 до 40 000 руб.

Практическая конференция профессиональных бухгалтеров и аудиторов Московского региона – 2011

Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона

25 мая 2011 года в Москве прошла организованная ИПБ Московского региона практическая конференция, которая была посвящена особенностям налогообложения и новому в бухгалтерском учете в 2011 году.

Открыла конференцию Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона. В своем выступлении она подвела итоги 2010 года. По ее словам, несмотря на то что 2010-й был трудным послекризисным годом и для экономики страны, и для общества в целом, и для профессионального сообщества, это практически не сказалось на результатах деятельности института.

Так, в сфере профессионального образования количество слушателей, обучающихся по 240-часовой программе, составило более 2 400 человек. Это чуть меньше, чем в 2009 году. А вот количество членов Института, прошедших повышение квалификации, увеличилось по сравнению с 2009 годом на 3% и составило более 26 000 человек. 119 членов института получили дополнительные квалификационные аттестаты.

«В 2010 году ИПБ Московского региона проводил серьезную работу в направлении обеспечения качества образования в учебно-методических центрах», – отметила Л.И. Хоружий. Было разработано и утверждено положение о проверке качества подготовки бухгалтерских кадров в учебных центрах Московского региона.

На основании этого положения в 2010 году был осуществлен контроль деятельности 32 учебных центров Москвы. В результате проверки все учебные центры получили положительное заключение по качеству образовательных услуг. С результатами проверок и оценкой, полученной каждым центром, можно ознакомиться на сайте института (www.ipbmr.ru).

Эффективность проверки УМЦ усилило открытие на сайте ИПБ московского региона форума, где все члены института могут публично обмениваться мнениями о качестве образовательных услуг в различных УМЦ.

В 2010 году активно велась работа по актуализации учебно-методических материалов и разработке новых образовательных продуктов. Так, введены новые специализации профессиональных бухгалтеров коммерческих организаций: бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант и внутренний аудитор. Одновременно утверждены одноименные программы. Обе новые специализации позволяют членам института получить дополнительный аттестат профессионального бухгалтера коммерческой организации.

Л.И. Хоружий считает, что ИПБ Московского региона может и должен участвовать в формировании национальных правил ведения бухгалтерского учета, прежде всего в сфере реального сектора экономики. В частности, правил по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг в важнейших отраслях и подотраслях экономики, таких как добывающая промышленность, торговля, транспорт, сельское хозяйство, оборонная промышленность и др.

В части методологии бухгалтерского учета были разработаны две отраслевые методические рекомендации: по учету отдельных операций в организациях, осуществляющих торговлю, и по особенностям отражения страховых операций в бухгалтерском учете страхователей. Эти методические рекомендации утверждены ИПБ Московского региона. Особо следует отметить, что в разработке и рецензировании рекомендаций принимали участие сотрудники Минфина России.

Л.И. Хоружий отметила, что в 2010 году ИПБ Московского региона активно развивал международное сотрудничество: делегация института принимала участие в работе 18-го Всемирного

конгресса бухгалтеров и аудиторов, организованного Международной федерацией бухгалтеров в Малайзии. В этом конгрессе принимали участие более 6000 делегатов из 134 стран мира.

В октябре 2010 года делегация института приняла участие в 11-м Всемирном конгрессе по бухгалтерскому образованию и бухгалтерским исследованиям в Сингапуре. На нем **Л.И. Хоружий** сделала доклад о перспективах развития бухгалтерского учета в России.

Одним из последствий экономического кризиса стало сокращение рабочих мест, включая сотрудников бухгалтерских служб. Для ИПБ Московского региона в этих условиях было важным оказать поддержку своим членам и организовать их трудоустройство. В 2010 году от членов института поступило 849 заявок на трудоустройство, 164 члена были трудоустроены.

Институт осуществлял и другие меры поддержки своих членов. Так, согласно действующему порядку освобождения от уплаты членского взноса для отдельных категорий действительных членов, были освобождены от уплаты членского взноса 492 члена, у которых есть дети в возрасте до трех лет. Кроме того, льготы по уплате членских взносов были предоставлены учебным центрам, преподавателям учебных центров и аудиторам – членам Гильдии аудиторов ИПБР.

На протяжении всего 2010 года ИПБ Московского региона оказывал методическую помощь своим членам: проводилась консультационная работа по вопросам как методологии, так и техники ведения бухгалтерского учета, налогообложения и аудита.

«В 2010 году в условиях выхода из финансово-экономического кризиса институт не только не снизил показатели своей деятельности, но и получил дополнительные стимулы развития и расширил направления своей деятельности», – завершила свое выступление Л.И. Хоружий.

В практической части конференции выступили ведущие специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения. Так, **А.А. Лапина**, до недавнего времени являвшаяся заместителем начальника отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, осветила проблемы исчисления и уплаты НДФЛ.

Р.И. Рябова, налоговый консультант ИПБ России, познакомила слушателей

с актуальными вопросами исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в 2011 году. Об изменениях в порядке применения НДС участникам конференции рассказала **З.А. Чехарина**, заместитель начальника отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России.

М.А. Климова, независимый налоговый консультант, посвятила свою лекцию актуальным изменениям в оплате труда, больничных и уплате социальных страховых взносов в 2011 году. **Д.И. Ряховский**, проректор по качеству и прогрессивным технологиям, заведующий кафедрой «Финансы, бухгалтерский учет и аудит» Института экономики и антикризисного управления, остановился на актуальных вопросах практического применения первой части Налогового кодекса.

Завершилась практическая часть конференции выступлением, посвященным теме «Новое в бухгалтерском учете». С докладами выступили **Н.В. Родителева**, главный специалист Департамента регулирования государственного контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, член комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, и **И.Н. Ложников**, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, член Президентского совета ИПБ России.

Налог на прибыль организаций

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

Д.В. Осипов

Исчисление налога и авансовых платежей

С 1 января 2011 года вступили в силу изменения в статью 286 НК РФ (внесены Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ), которая регулирует порядок исчисления налога на прибыль организаций и авансовых платежей. Как в 2011 году применять положения данной статьи?

Согласно пункту 2 статьи 286 НК РФ, по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено статьей 286 НК РФ, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном статьей 286 НК РФ.

Пункт 3 статьи 286 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2011 года) устанавливает: организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Согласно пункту 3 статьи 286 НК РФ (в редакции Федерального закона № 229-ФЗ) организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превышали в среднем 10 млн руб. за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Это своего рода льгота для таких организаций, позволяющая им не уплачивать ежемесячные авансовые платежи, а с 2011 года размер данной льготы увеличен. Однако, несмотря на льготу, у указанных организаций все равно остается право уплачивать ежемесячные авансовые платежи. Есть также и право уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

Данной льготой, начиная с первого квартала 2011 года, могут воспользоваться организации, у которых за предыдущие четыре квартала 2010 года доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превышали в среднем 10 млн руб. за каждый квартал.

Выплата дивидендов физическим лицам

Необходимо ли представлять Лист 03 декларации по налогу на прибыль организаций в случае выплаты дивидендов только физическим лицам, поскольку только они являются учредителями организации?

В соответствии с пунктом 1 статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 289 НК РФ, налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого

отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не предусмотрено пунктом 1 статьи 289 НК РФ, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном статьей 289 НК РФ.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в порядке, определенном статьей 289 НК РФ.

Налогоплательщиками и налоговыми агентами в данном случае являются организации, поскольку, согласно пункту 1 статьи 246 НК РФ, налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются именно они. Следовательно, указанные налоговые декларации и налоговые расчеты представляют организации, а не физические лица.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, установлены статьей 275 НК РФ. Согласно пункту 2 этой статьи, если источником дохода налогоплательщика является российская организация, она признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений пункта 2 статьи 275 НК РФ.

Как видим, налогоплательщик и налоговый агент в данном положении признаются организациями, а не физическими лицами. Из сказанного можно сделать вывод о том, что налоговый агент обязан представлять в налоговый орган по месту своего нахождения Лист 03 декларации только в случае, если одним из получателей дивидендов является организация. Если же среди получателей дивидендов нет организаций, данный налоговый расчет налоговому агенту представлять не нужно.

Помимо перечисленных положений налогового законодательства, данный вывод подтверждают и положения пункта 1.7. Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (утв. приказом Минфина России от 05.05.2008 № 54н). Согласно ему организации, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению налоговой базы и суммы налога на прибыль, по удержанию у налогоплательщика – российской организации и перечислению в федеральный бюджет указанного налога, представляют налоговый расчет по утвержденной форме.

Российские организации-налогоплательщики налога на прибыль, исполняющие обязанности налоговых агентов, представляют расчет в составе подраздела 1.3 Раздела 1, а также Листа 03 «Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)».

Разница в учтенных и полученных доходах

Доверительный управляющий получает вознаграждение только в конце года. Размер вознаграждения может быть как больше, так и меньше той суммы, которую этот управляющий учел в доходах по итогам отчетных периодов данного года. Как учесть разницу между размером вознаграждения и суммой, которую управляющий учел в доходах по итогам отчетных периодов?

Доверительным управляющим может быть индивидуальный предприниматель или коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия (п. 1 ст. 1015 ГК РФ). Согласно статье 1023 ГК РФ, доверительный управляющий имеет право на вознаграждение, предусмотренное договором доверительного управления имуществом, а также на возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, за счет доходов от использования этого имущества.

Что касается налогового законодательства, то, согласно пункту 2 статьи 276 НК РФ, вознаграждение, получаемое доверительным управляющим в течение срока действия договора доверительного управления имуществом, является его доходом от реализации и подлежит налогообложению в установленном порядке.

Общий порядок признания доходов при методе начисления установлен статьей 271 НК РФ. Так, пунктом 1 этой статьи установлено, что в целях главы 25 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами

Налоговый агент обязан представлять в налоговый орган по месту своего нахождения Лист 03 декларации только в случае, если одним из получателей дивидендов является организация.

и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (пункт 2 статьи 271 НК РФ).

Однако поскольку в вопросе речь идет о доходах доверительного управляющего, то помимо общего необходимо обратить внимание на специальный порядок признания доходов, который прописан в статье 332 НК РФ, устанавливающей особенности ведения налогового учета доходов и расходов при исполнении договора доверительного управления имуществом.

Так, абзацем 3 статьи 332 НК РФ установлено, что доходы учредителя управления и доверительного управляющего по договору доверительного управления формируются в каждом отчетном (налоговом) периоде независимо от того, предусмотрено ли таким договором осуществление расчетов в течение срока действия договора доверительного управления или нет.

Порядок уплаты вознаграждения доверительному управляющему, установленный договором доверительного управления, не влияет на учет им такого вознаграждения в доходах для целей налогообложения.

Получается, что порядок уплаты вознаграждения доверительному управляющему, установленный договором доверительного управления, не влияет на учет им такого вознаграждения в доходах для целей налогообложения. Например, вознаграждение может уплачиваться только в конце года, однако отражать в доходах его следует в каждом отчетном периоде данного года исходя из предполагаемого годового вознаграждения.

Вполне вероятно, что в конце года фактически полученное годовое вознаграждение не совпадет с суммой, которую налогоплательщик учел в доходах по итогам отчетных периодов данного года. Если фактически полученное вознаграждение окажется больше указанной суммы, положительную разницу организации следует отразить в доходах для целей налогообложения. Если меньше, отрицательную разницу организации следует отразить в расходах для целей налогообложения. Полагаю, что целесообразней учесть данную разницу в текущем отчетном (налоговом) периоде, нежели разносить ее по предыдущим отчетным периодам.

Электронный документооборот

Может ли документ, оформленный в электронном виде и подписанный электронной цифровой подписью, являться документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком?

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 129-ФЗ) установлено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 Федерального закона № 129-ФЗ.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры. На это указывает пункт 7 статьи 9 Федерального закона № 129-ФЗ.

Каких-либо иных положений в отношении документального подтверждения глава 25 НК РФ и Федеральный закон № 129-ФЗ не устанавливают. Соответственно, не установлены и положения в отношении электронного документального подтверждения. Однако говорить о том, что документ, оформленный в электронном виде и подписанный электронной цифровой подписью, не является документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком, нельзя. Во

многом потому, что электронный документооборот значительно упрощает ведение учета.

Однако, не имея законодательных оснований сказать о том, что электронный документ является документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком, тоже нельзя. Для этого необходимо обратить внимание на законодательство, так или иначе связанное с рассматриваемым вопросом. В частности, на Федеральный закон от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи» (далее – Федеральный закон № 1-ФЗ).

Целью данного закона является обеспечение правовых условий использования электронной цифровой подписи в электронных документах, при соблюдении которых электронная цифровая подпись в электронном документе признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе. Это определено в пункте 1 статьи 1 Федерального закона № 1-ФЗ.

Здесь хотелось бы отметить, что электронная цифровая подпись в электронном документе равнозначна собственноручной подписи в документе на бумажном носителе при одновременном соблюдении трех условий, установленных пунктом 1 статьи 4 Федерального закона № 1-ФЗ.

Действие закона распространяется на отношения, возникающие при совершении гражданско-правовых сделок и в других предусмотренных законодательством Российской Федерации случаях. Об этом сказано в пункте 2 статьи 1 Федерального закона № 1-ФЗ.

Еще одним нормативным правовым актом, связанным с данным вопросом, является Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (далее – Федеральный закон № 149-ФЗ), регулирующий отношения, возникающие при осуществлении права на поиск, получение, передачу, производство и распространение информации, применении информационных технологий и обеспечении защиты информации.

Так, электронный документ, электронное сообщение, подписанные электронной цифровой подписью или иным аналогом собственноручной подписи, признаются равнозначными документу, подписанному собственноручной подписью, в случаях, если иное не установлено федеральными законами. Основание – пункт 3 статьи 11 Федерального закона № 149-ФЗ.

Получается, что электронная цифровая подпись в электронном документе признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе, а электронный документ, подписанный электронной цифровой подписью, признается равнозначным документу, подписанному собственноручной подписью.

Отсюда можно сделать вывод о том, что электронный документ, подписанный электронной цифровой подписью, является документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком.

Электронный документ, подписанный электронной цифровой подписью, является документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком.

Налог на добавленную стоимость

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

Бесплатное поручительство

Подлежит ли налогообложению НДС предоставление поручительств за третьих лиц, осуществляемое на безвозмездной основе?

Согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ, операции по оказанию услуг, в том числе на безвозмездной основе, признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Как предусмотрено пунктом 5 статьи 38 НК РФ, для целей налогообложения, в том числе налогом на добавленную стоимость, услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Таким образом, деятельность по предоставлению поручительств за третьих лиц в целях применения налога на

добавленную стоимость признается оказанием услуг.

Освобождение от НДС услуг по предоставлению поручительств за третьих лиц в денежной форме, предусмотренное подпунктом 3 пункта 3 статьи 149 НК РФ, применяется в случае оказания этих услуг банками. В связи с этим если услуги по предоставлению поручительств за третьих лиц оказываются лицами, не являющимися кредитными организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, такие услуги подлежат налогообложению НДС в общеустановленном порядке. Налог следует исчислять и уплачивать в бюджет в случае оказания этих услуг на безвозмездной основе.

Если услуги по предоставлению поручительств за третьих лиц оказываются лицами, не являющимися кредитными организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, такие услуги подлежат налогообложению НДС в общеустановленном порядке.

Особенности гарантийного ремонта

Завод-изготовитель продукции продает бытовую технику через официального дистрибьютора, который в свою очередь реализует товары через сеть дилеров. Между дистрибьютором и заводом заключен договор о гарантийных обязательствах, который предусматривает, что дистрибьютор может выполнять гарантийный ремонт самостоятельно либо привлекать для его выполнения дилера. Средства на гарантийный ремонт дистрибьютор получает от завода-изготовителя. В дальнейшем указанные денежные средства передаются дилерам, осуществляющим гарантийный ремонт. В каком порядке применяется льгота по налогу на добавленную стоимость в отношении гарантийного ремонта? Изменится ли что-либо в применении льготы, если помимо гарантии завода-изготовителя, продавец товара за дополнительную плату увеличит срок гарантии?

В соответствии с подпунктом 13 пункта 2 статьи 149 НК РФ от налогообложения НДС освобождена реализация услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним.

Согласно Закону РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» изготовитель несет ответственность за качество товара и безвозмездное исполнение гарантийных обязательств перед потребителем, изложенных в техническом паспорте товара или ином заменяющем его документе. На основании договора изготовитель определяет организации, уполномоченные на принятие претензий от потребителя, а также для выполнения гарантийного ремонта и технического обслуживания.

Поскольку право на гарантийный ремонт вытекает из приобретения товара ненадлежащего качества, обязанность по безвозмездному устранению недостатков товара (гарантийному ремонту) возлагается на изготовителя (продавца) или организацию, выполняющую функции изготовителя (продавца) такого товара, независимо от того, кто непосредственно будет оказывать услугу или выполнять работу по гарантийному ремонту данного товара.

Таким образом, от налога на добавленную стоимость освобождаются услуги по гарантийному ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, только у организаций, непосредственно оказывающих эти услуги. При этом суммы возмещения стоимости гарантийного ремонта и запасных частей, использованных при осуществлении данного ремонта, получаемые такими организациями, в налоговую базу по налогу не включаются независимо от источника их получения.

Что касается организаций, заключивших с заводом-изготовителем договор гарантийного ремонта, и привлекающих для исполнения этого договора организации, непосредственно оказывающие указанные услуги, то такие организации не вправе воспользоваться льготой, предусмотренной подпунктом 13 пункта 2 статьи 149 НК РФ. При этом денежные средства в виде сумм возмещения стоимости гарантийного ремонта и запасных частей, использованных при осуществлении данного ремонта, получаемые такими организациями от завода-изготовителя, в налоговую базу по налогу не включаются при условии перечисления этих сумм организациям, непосредственно осуществляющим гарантийный ремонт.

Следует отметить, что указанная льгота также применяется в случае увеличения срока гарантийного ремонта.

Если стоимость товаров выражена в иностранной валюте

В каком порядке продавцу товаров следует исчислять налог на добавленную

стоимость, если по условиям договора обязательство по оплате реализуемых товаров выражено в иностранной валюте, а оплата этих товаров производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме иностранной валюты? Вправе ли продавец на основании пункта 1 статьи 54 НК РФ в периоде получения оплаты за реализованные товары произвести перерасчет налоговой базы на отрицательные суммовые разницы?

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ, с 1 января 2006 года для всех налогоплательщиков налога на добавленную стоимость моментом определения налоговой базы является ранняя из дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, если ранней датой является день отгрузки товаров, продавец определяет налоговую базу по налогу на этот день.

Если по условиям договора обязательство по оплате реализуемых товаров выражено в иностранной валюте, а оплата этих товаров производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме иностранной валюты, налоговая база по НДС определяется исходя из соответствующей суммы иностранной валюты, пересчитанной в рубли по курсу, действующему на дату отгрузки товаров.

Если получаемая налогоплательщиком сумма оплаты за ранее отгруженные товары меньше стоимости товаров, определенной на дату их отгрузки, налоговая база, определенная на дату отгрузки, не уменьшается на отрицательную суммовую разницу. Такая корректировка налоговой базы нормами главы 21 НК РФ не предусмотрена.

В случае если получаемая налогоплательщиком сумма оплаты за ранее отгруженные товары больше стоимости товаров, определенных на дату их отгрузки, полученная положительная разница подлежит включению в налоговую базу в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 162 НК РФ как сумма, связанная с расчетами за реализованные товары (работы, услуги, имущественные права).

Что касается перерасчета налоговой базы по НДС, определенной на дату отгрузки товаров, в связи с возникновением в налоговом периоде, в котором фактически получена оплата за эти товары, отрицательных суммовых разниц, то, согласно абзацу второму пункта 1 статьи 54 НК РФ, налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Отрицательные суммовые разницы, возникающие из-за изменения курса иностранной валюты (условных единиц), не являются ошибками (искажениями), приводящими к излишней уплате НДС. Поэтому указанная норма абзаца 2 пункта 1 статьи 54 НК РФ не применяется в случае, когда по условиям договора оплата реализуемых товаров производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме иностранной валюты, и в налоговом периоде, в котором фактически получена оплата за эти отгруженные товары, возникают отрицательные суммовые разницы.

Отрицательные суммовые разницы, возникающие из-за изменения курса иностранной валюты (условных единиц), не являются ошибками (искажениями), приводящими к излишней уплате НДС.

Проценты при реструктуризации долга

В связи с реструктуризацией долга покупатель уплачивает продавцу проценты. Должен ли продавец начислять НДС на сумму процентов, полученных в рамках реструктуризации долга? Если да, то вправе ли покупатель принять указанные суммы налога к вычету?

Согласно статье 823 ГК РФ, в рамках договоров, связанных с передачей в собственность денег или однородных вещей, допускается предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит). В связи с этим коммерческий кредит оформляется не самостоятельным договором, а только во исполнение уже заключенного договора, то есть для исполнения обязательств по оплате продукции (товаров, работ, услуг).

По общему правилу, установленному главой 42 «Заем и кредит» ГК РФ, коммерческое кредитование является возмездным, то есть предполагается уплата процентов за предоставление кредита.

Таким образом, если в целях исполнения обязательства по оплате товаров (работ, услуг), возникшего из ранее заключенного договора, между покупателем и продавцом заключается

соглашение о реструктуризации задолженности в виде отсрочки платежа и такое соглашение предусматривает уплату процентов, то, по моему мнению, такое соглашение следует признавать коммерческим кредитом.

В связи с тем, что коммерческое кредитование осуществляется в рамках договоров по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг), суммы процентов, получаемые продавцом за предоставление коммерческого кредита, являются суммами, связанными с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг). Поэтому на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ получаемые продавцом суммы процентов за предоставление коммерческого кредита включаются в налоговую базу по НДС.

Заключенное между продавцом и покупателем соглашение о реструктуризации задолженности по оплате товаров в виде отсрочки платежа с уплатой процентов является коммерческим кредитом. А значит, суммы процентов, получаемые продавцом на основании такого соглашения, подлежат включению в налоговую базу по НДС.

Что касается принятия к вычету покупателем сумм налога, исчисленного продавцом по указанным суммам процентов, то вычеты таких сумм налога статьей 171 НК РФ не предусмотрены. Поэтому у покупателя, перечислившего суммы процентов за реструктуризацию долга, оснований для принятия к вычету налога, исчисленного продавцом с этих сумм и не предъявляемого покупателю, не имеется.

Счет-фактура на аванс

В настоящее время действует норма Налогового кодекса РФ, согласно которой при получении продавцом предварительной оплаты он обязан выставить покупателю счет-фактуру. Организация является продавцом и в пределах одного квартала получает от покупателя предварительную оплату в счет этой оплаты и отгружает товар. При этом покупатель не требует выставить ему счет-фактуру на предоплату. Обязана ли организация, несмотря на это, выписывать счета-фактуры на предоплату? Оштрафует ли организацию налоговый орган, если счет-фактура на предоплату не будет оформлен?

Отсутствие счетов-фактур является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, за которые предусмотрены меры ответственности.

Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ, при получении сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров, реализуемых на территории Российской Федерации, выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня получения указанных сумм оплаты (частичной оплаты).

Исключений в отношении предварительной оплаты (частичной оплаты), полученной в налоговом периоде, в котором осуществляется отгрузка товаров в счет этой оплаты (частичной оплаты), нормами главы 21 НК РФ не установлено. В связи с этим в отношении указанных сумм оплаты (частичной оплаты) также выставляются соответствующие счета-фактуры.

Что касается штрафных санкций за отсутствие счетов-фактур по полученной предварительной оплате (частичной оплате), то, согласно нормам статьи 120 НК РФ, отсутствие счетов-фактур является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, за которые предусмотрены меры ответственности.

Налог на доходы физических лиц

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

Лечение племянницы

Физическое лицо оплачивает дорогостоящие услуги по лечению племянницы, которая является инвалидом. Вправе ли оно претендовать на получение социального налогового вычета?

На основании подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение социальных налоговых вычетов в сумме, уплаченной им в налоговом периоде:

- за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации;
- за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ);
- в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных налогоплательщику, супругу (супруге), родителям и (или) детям лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Как видим, в число лиц, на которых распространяется положение подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, включены только супруга (супруг), родители и (или) дети налогоплательщика. Поэтому физическое лицо не вправе претендовать на получение социального налогового вычета на сумму расходов по оплате лечения племянницы.

Частная практика

В каком порядке индивидуальный предприниматель должен вести учет доходов и расходов по осуществляемой им деятельности для целей исчисления налога на доходы физических лиц?

В соответствии с пунктом 1 статьи 221 НК РФ индивидуальные предприниматели при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пунктом 2 статьи 54 НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России.

Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей утвержден приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 № 86, № БГ-3-04/430, зарегистрированным в Минюсте России 29.08.2002 № 3756 (далее – Порядок).

Доходы и расходы индивидуального предпринимателя в соответствии с пунктом 13 Порядка отражаются в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, за исключением случаев, предусмотренных Порядком.

Доходы и расходы индивидуального предпринимателя отражаются в Книге учета доходов расходов кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода.

Порядком не предусмотрено использование индивидуальным предпринимателем метода начисления для учета доходов и расходов.

Таким образом, положения главы 25 НК РФ могут применяться индивидуальными предпринимателями только в части порядка определения состава расходов для целей обложения налогом на доходы физических лиц доходов, получаемых в результате осуществления предпринимательской деятельности, а не порядка их учета.

Продажа доли в уставном капитале

Физическое лицо продает свою долю в уставном капитале организации. Как формируется налоговая база по НДФЛ в данном случае? Кто должен исчислить и уплатить налог в бюджет?

К доходам от источников в Российской Федерации, согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ, относятся доходы от реализации долей участия в уставном капитале организации. Согласно пункту 1 статьи 66 и статьи 93 ГК РФ, доля в уставном капитале общества является имущественным правом.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик вправе уменьшить сумму облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

С 1 января 2009 года обязанность по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц с доходов от продажи имущественных прав возлагается на физическое лицо. Оно обязано представить в налоговый орган по месту своего учета (жительства) соответствующую налоговую декларацию согласно пункту 3 статьи 228 и пункту 2 статьи 229 НК РФ.

Расчеты по беспроцентному векселю

Физическое лицо предъявило в банк для оплаты выданный ранее банком беспроцентный вексель. Является ли банк налоговым агентом в отношении выплаченной физическому лицу суммы? Как банку заполнить справку 2-НДФЛ, которую он должен выдать физическому лицу?

В соответствии со статьей 815 ГК РФ в случаях, когда в соответствии с соглашением сторон заемщиком выдан вексель, удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные суммы, отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе.

При оплате банком предъявленного в срок к платежу собственного векселя, предусматривающего начисление процентов на вексельную сумму, в основании выдачи которого лежат отношения займа, физическому лицу – первому векселедержателю выплачивается доход в размере вексельного процента.

Согласно приказу ФНС России от 13.10.2006 № САЭ-3-04/706@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц» (в редакции приказа ФНС России от 30.12.2008 № ММ-3-3/694@) по коду 2800, в справке 2-НДФЛ отражаются только суммы полученного по векселю процентного дохода или дисконта. Ведь при погашении векселя банком для целей налогообложения учитывается только процентный доход или дисконт.

Вексельная сумма не может признаваться доходом, подлежащим налогообложению у источника ее получения, независимо от того, кто является предъявителем – первый векселедержатель или нет.

При оплате банком предъявленного к платежу собственного векселя выплаченная вексельная сумма не признается доходом физического лица, поскольку, совершая платеж по векселю, банк, по существу, осуществляет возврат суммы займа.

Таким образом, если вексель является беспроцентным, дохода у физического лица – первого векселедержателя не возникает. Соответственно, не возникает ни объекта налогообложения, ни обязанностей налогового агента у банка, оплачивающего предъявленный к платежу собственный вексель.

Заметим, что ранее (до принятия приказа ФНС России от 30.12.2008 № ММ-3-3/694@) по коду 2800 отражалась вся выплачиваемая при погашении вексельного обязательства денежная сумма.

Если вексель является беспроцентным, дохода у физического лица – первого векселедержателя не возникает.

Срок действия справки о вычетах

Физическое лицо досрочно расторгло с негосударственным пенсионным фондом договор негосударственного пенсионного обеспечения. В течение какого срока действует справка о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ?

Согласно пункту 2 статьи 213.1 НК РФ, негосударственные пенсионные фонды (далее – налоговые агенты) должны определять налоговую базу в отношении доходов, выплачиваемых налогоплательщикам в случае досрочного расторжения налогоплательщиками договоров негосударственного пенсионного обеспечения, с учетом сумм предоставленного социального налогового вычета, установленного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

В связи с этим в случае досрочного расторжения договоров негосударственного пенсионного обеспечения налогоплательщики представляют указанным налоговым агентам справки о

подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, выданные им налоговыми органами по месту жительства.

Форма указанной справки утверждена приказом ФНС России от 12.11.2007 № ММ-4-04/625@. Срок действия справки не определен, так как имеет значение только факт предоставления или непредоставления данному налогоплательщику **в соответствующем налоговом периоде** указанного социального налогового вычета в части уплаченных им взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения. Год, за который предоставляется справка, указывается в заголовке.

Вычет на медицинское страхование

Какие документы должно представить в налоговый орган физическое лицо для получения социального налогового вычета по суммам уплаченных им по договору добровольного личного страхования страховых взносов?

При применении социального налогового вычета в связи с расходами на лечение, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Перечень документов, подтверждающих фактические затраты налогоплательщика на добровольное медицинское страхование, которые необходимо представить в налоговые органы для получения указанного социального налогового вычета, Налоговым кодексом РФ не определен.

В соответствии со статьей 4 Закона РФ от 28.06.1991 № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 1499-1) медицинское страхование осуществляется в форме договора, заключаемого между субъектами медицинского страхования. Договор медицинского страхования является соглашением между страхователем и страховой медицинской организацией, в соответствии с которым последняя обязуется организовывать и финансировать предоставление застрахованному контингенту медицинской помощи определенного объема и качества или иных услуг по программам обязательного медицинского страхования и добровольного медицинского страхования.

Согласно статье 17 Закона № 1499-1, добровольное медицинское страхование осуществляется за счет личных средств граждан путем заключения договора. Размеры страховых взносов на добровольное медицинское страхование устанавливаются по соглашению сторон. Договор медицинского страхования считается заключенным с момента уплаты первого страхового взноса, если условиями договора не установлено иное. Форма типового договора добровольного медицинского страхования граждан утверждена постановлением Правительства РФ от 23.01.1992 № 41.

Статьей 5 Закона № 1499-1 предусмотрено, что каждый гражданин, в отношении которого заключен договор медицинского страхования или который заключил такой договор самостоятельно, получает страховой медицинский полис. Страховой медицинский полис находится на руках у застрахованного. Форма страхового медицинского полиса добровольного страхования граждан также утверждена постановлением Правительства РФ от 23.01.1992 № 41.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 № 171 «Об утверждении Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники» приказом Минфина России от 17.05.2006 № 80н (зарегистрирован в Минюсте России 20.06.2006 № 7942) утверждена форма бланка строгой отчетности, применяемого при оказании населению услуг по страхованию – «Квитанция на получение страховой премии (взноса)» (форма № А-7 по ОКУД - 0796205).

По мнению ФНС России, к документам, подтверждающим фактические затраты налогоплательщика на

Каждый гражданин, в отношении которого заключен договор медицинского страхования или который заключил такой договор самостоятельно, получает страховой медицинский полис.

добровольное медицинское страхование для получения социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, в частности, относятся:

- договор добровольного медицинского страхования граждан, заключенный со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающий оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению;
- страховой медицинский полис добровольного страхования граждан;
- квитанции на получение страховой премии (взноса) формы № А-7, подтверждающие размер уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов.

При наличии таких документов налогоплательщик вправе обратиться за получением социального налогового вычета независимо от того, оказывались ему фактически услуги по лечению или нет.

Имущественные налоги

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

Отмена результатов кадастровой оценки

Нужно ли пересчитывать уплаченный земельный налог в случае, когда в текущем налоговом периоде орган исполнительной власти субъекта РФ отменил результаты государственной кадастровой оценки земель за предыдущий налоговый период и утвердил новые результаты?

Согласно определению Конституционного суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и состоит из актов как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения.

Нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статьи 390 и пункта 1 статьи 391 НК РФ порождают правовые последствия для налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, который в Налоговом кодексе РФ определен для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

На основании пункта 4 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

А.В. Сорокин

Отметим, что положения, предусмотренные статьей 5 НК РФ, распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления. На это прямо указывает пункт 5 данной статьи.

Исходя из положений названного определения Конституционного суда, нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ в силу прямого указания пункта 5 статьи 5 НК РФ действуют во времени по правилам, предусмотренным данной статьей для актов законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, можно сделать вывод, что при отмене органом исполнительной власти субъекта РФ результатов государственной кадастровой оценки земель за прошлые налоговые периоды и утверждении новых результатов нормативным актом, положения которого распространяются на прошлые налоговые периоды, вновь утвержденные результаты применяются для перерасчета земельного налога, уплаченного за предыдущие налоговые периоды, в том случае, если положение налогоплательщика улучшается.

Недостоверная кадастровая стоимость

Суд признал недостоверной кадастровую стоимость земельных участков. Можно ли применить в отношении данных земельных участков нормативную цену земли для целей налогообложения?

В соответствии с пунктом 1 статьи 65 Земельного кодекса РФ использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог и арендная плата.

Пунктом 5 статьи 65 ЗК РФ установлено, что для целей налогообложения устанавливается кадастровая стоимость земельного участка.

Согласно пункту 13 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 137-ФЗ) в случае, если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли.

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

Можно сказать, что в случае если в отношении земельных участков принято решение суда об отмене их кадастровой стоимости, утвержденной нормативным правовым актом органа исполнительной власти субъекта РФ на 1 января нового налогового периода, кадастровая стоимость таких земельных участков является неопределенной (неустановленной).

Кроме того, для земельных участков, в отношении которых принято решение суда об отмене их кадастровой стоимости, утвержденной нормативным правовым актом органа исполнительной власти субъекта РФ, с даты вступления в силу такого акта кадастровая стоимость не может являться определенной (установленной) в период с даты утверждения результатов государственной кадастровой оценки земель по дату вступления в законную силу решения суда.

Таким образом, учитывая положения пункта 1 статьи 65 ЗК РФ, а также пункта 13 статьи 3 Федерального закона № 137-ФЗ, в целях установления налоговой базы по земельному налогу применяется нормативная цена земли, если она утверждена в установленном порядке.

Имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению налогом на имущество организаций у управляющей компании.

Управляющая компания на «упрощенке»

Управляющая ПИФом компания применяет упрощенную систему налогообложения. Должна ли она уплачивать налог на имущество организаций в отношении имущества, находящегося в составе ПИФа?

На основании статьи 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признаются 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.

Статьей 378 НК РФ установлены особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление. Согласно пункту 2 этой статьи, имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению налогом на имущество организаций у управляющей компании. Данная норма введена в действие с 1 января 2011 года (Федеральный закон от 27.11.2010 № 308-ФЗ).

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает, в частности, их освобождение от обязанности уплаты налога на имущество организаций. Основание – пункт 2 статьи 346.11 НК РФ.

При переходе на упрощенную систему налогообложения ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, предельной величины доходов, установленные главой 26.2 НК РФ, применяются по отношению к таким организациям исходя из осуществляемых ими видов деятельности, операции по исполнению собственных обязательств по которым отражаются в бухгалтерском учете и балансе организации.

Таким образом, компании, управляющие паевыми инвестиционными фондами, при соблюдении установленных главой 26.2 НК РФ условий перехода на

упрощенную систему налогообложения, вправе применять пункт 2 статьи 346.11 НК РФ в части освобождения от уплаты налога на имущество организаций.

В то же время по вопросу применения норм главы 26.2 НК РФ в отношении имущества паевого инвестиционного фонда следует иметь в виду, что на основании подпункта 5 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ упрощенную систему налогообложения не вправе применять инвестиционные фонды.

Согласно статье 1 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Федеральный закон № 156-ФЗ), инвестиционный фонд – это находящийся в собственности акционерного общества либо в общей долевой собственности физических и юридических лиц имущественный комплекс, пользование и распоряжение которым осуществляется управляющей компанией исключительно в интересах акционеров этого акционерного общества или учредителей доверительного управления.

Паевой инвестиционный фонд – это обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией. При этом паевой инвестиционный фонд не является юридическим лицом. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет (статьи 10 и 15 Федерального закона № 156-ФЗ).

В силу специфики организационно-правовой формы паевого инвестиционного фонда (отсутствие статуса юридического лица) и учитывая, что паевой инвестиционный фонд не является организацией, он не может являться участником общества с ограниченной ответственностью, в том числе применяющего упрощенную систему налогообложения.

Показатели о численности учредителей, стоимости основных средств и нематериальных активов, величины доходов паевого инвестиционного фонда не могут быть учтены при переходе управляющей компании на упрощенную систему

Упрощенную систему налогообложения не вправе применять инвестиционные фонды.

налогообложения, поскольку отражаются обособленно на отдельном балансе паевого инвестиционного фонда.

Кроме того, на основании пункта 2 статьи 378 НК РФ источником уплаты налога на имущество организаций в отношении являющего объектом налогообложения составляющего паевой инвестиционный фонд недвижимого имущества, являются имущество (средства) паевого инвестиционного фонда.

Следовательно, общество с ограниченной ответственностью – управляющая паевым инвестиционным фондом компания, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, не освобождается от уплаты налога на имущество организаций в отношении переданного в доверительное управление имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статей 374 НК РФ, учитываемого на отдельном балансе.

Унитарные предприятия

Пункт 6 статьи 376 НК РФ позволяет в ряде случаев уменьшить налоговую базу по налогу на имущество организаций на сумму законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости объектов. Могут ли применять данный порядок унитарные предприятия и иные хозяйствующие субъекты в отношении построенных и строящихся за счет бюджетных средств объектов инфраструктуры воздушного транспорта?

В соответствии со статьей 374 НК РФ 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.

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

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). В соответствии с ним актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если выполняются условия, предусмотренные пунктом 4 ПБУ 6/01, то есть когда объект приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации.

Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н в отдельные нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету внесены изменения, которые применяются в бухгалтерской отчетности 2011 года. В частности, новой редакцией абзаца 1 пункта 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) предусмотрено, что к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для строящихся организаций и другие).

Изменения внесены и в пункт 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), согласно которому по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Поэтому объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету на основании первичных документов. При этом для принятия недвижимого имущества на счет 01 «Основные средства» не требуются документы о государственной регистрации прав.

Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Пунктом 6 статьи 376 НК РФ установлено, что налоговая база уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов. Данная норма не применяется в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 года.

Согласно статье 1 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», капитальные вложения – это инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение основных средств и другие затраты.

При наделении унитарного предприятия имуществом на праве хозяйственного ведения стоимость объектов основных средств учитывается в бухгалтерском учете в общепринятом порядке на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с выделением на отдельном субсчете с последующим отражением на счете 01 «Основные средства».

Поэтому унитарное предприятие или иной хозяйствующий субъект вправе уменьшить налоговую базу по налогу на имущество организаций с 1 января 2011 года в отношении капитальных вложений, произведенных за счет бюджетных средств в объекты основных средств, поименованные в пункте 6 статьи 376 НК РФ. Для этого нужно, чтобы данное имущество было передано по акту приемки-передачи на основании распоряжения органа исполнительной власти и учтено начиная с 2010 года в качестве объектов основных средств на бухгалтерском счете 01 «Основные средства» (на отдельном субсчете к счету учета основных средств при отсутствии государственной регистрации права хозяйственного ведения).

И.Н. Ложников, *председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, доцент*

Обновленные правила бухгалтерского учета

С бухгалтерской отчетности 2011 года вступил в силу приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н (далее – приказ № 186н), который существенно изменил многие правила бухгалтерского учета. Предлагаем комментарий к основным изменениям.

И.Н. Ложников

Ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Приказ № 186н внес масштабные изменения в приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (далее – Положение по бухучету). Часть этих поправок носит редакционный характер, но большинство из них затрагивает существенные положения.

Вопросы регулирования

Упразднено положение о том, что Минфин России, в том числе и на основе Положения по бухучету, разрабатывает и утверждает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и другие нормативные правовые акты. Вместе с тем пункт 32 Положения по бухучету дополнен нормой, которая устанавливает: *«При составлении бухгалтерской отчетности организация руководствуется настоящим Положением, если иное не установлено другими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету».*

Это означает, что обобщающий статус правил, содержащихся в Положении по бухучету, сохранятся. Как и ранее, более узкие (специальные) нормы положений по бухгалтерскому учету имеют приоритет над общими правилами.

Незавершенные капитальные вложения

Из характеристики незавершенных капитальных вложений исключено уточнение, касающееся *«документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях»* (п. 41 Положения по бухучету). Иными словами, Минфин России допускает учет приобретенных или построенных объектов внеоборотных активов в составе основных средств до их государственной регистрации.

Естественно, у бухгалтеров возникает вопрос: что делать с аналогичными объектами, числящимися в составе незавершенных капитальных вложений по состоянию на 31 декабря 2010 года, то есть на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»? Ведь приказ № 186н вступил в силу только с отчетности за 2011 год.

По таким объектам наиболее рациональным представляется осуществить перевод с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства» путем внесения изменений во вступительные остатки на начало 2011 года по соответствующим строкам (показателям) бухгалтерской отчетности (баланса). Ведь данные уточнения производятся в связи с изменением законодательства. Следовательно, организации должны внести аналогичные коррективы в учетную политику на 2011 год.

Новая редакция пункта 42 Положения по бухучету гласит: *«Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам, понесенным организацией».* Раньше этот пункт формально относился лишь к застройщику (инвестору). Изменения «узаконили» сложившуюся практику: в сумме фактически понесенных расходов незавершенные капитальные вложения и прежде отражали все организации.

Финансовые вложения

Правила оценки финансовых вложений в акции других организаций (имеющих свободную котировку) приведены в соответствие с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н). Теперь они в любом случае должны отражаться в учете и отчетности (балансе) по рыночной стоимости, даже если она ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету.

Основные средства

Теперь ее результаты должны корректировать не вступительные остатки следующего года, а соответствующие показатели на конец текущего года.

С целью приведения в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) из пункта 48 исключен абзац 7. Теперь нет возможности не начислять амортизацию по объектам основных средств, переведенным на консервацию, объектам внешнего благоустройства, печатным изданиям, некоторым видам животных (продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям).

Нельзя полностью согласиться с данным новшеством. Необходимость начисления амортизации по объектам внешнего благоустройства, печатным изданиям и т.п. имеет четкое экономическое обоснование: для их воспроизводства необходим источник. Однако отмена права организации не начислять амортизацию по основным средствам, переведенным на консервацию, очень сомнительна. В то же время такое право по-прежнему присутствует в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (см. пункт 23 ПБУ 6/01). До отмены этого пункта в ПБУ 6/01 организации будут иметь право на приостановление начисления амортизации по объектам основных средств, переведенным на консервацию на срок более трех месяцев.

Уточнена техника проведения переоценки основных средств. Теперь ее результаты должны корректировать не вступительные остатки следующего года, а соответствующие показатели на конец текущего года. Подробнее эти вопросы будут рассмотрены ниже.

Упразднены пункты 50 – 53 Положения по бухучету как противоречащие нормам действующих ПБУ. Так, отменены дифференциация объектов основных средств на основе их стоимости (раньше объекты стоимостью не более 100-кратного размера минимальной оплаты труда не относились к основным средствам), некоторые особенности учета форменной одежды, особый порядок начисления по ним амортизации. Исключены положения, касающиеся малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП). Эта учетная категория уже не существует.

Нематериальные активы

Исключена норма о том, что в состав нематериальных активов включаются организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал). Эта норма не соответствовала ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в соответствии с которым указанные расходы списываются по мере их осуществления на финансовые результаты организации.

Как не соответствующая ПБУ 14/2007 также исключена норма о начислении амортизации по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного действия. Согласно ПБУ 14/2007, на подобные активы амортизация не начисляется.

Кроме того, исключена норма о равномерном начислении амортизации по отрицательной деловой репутации, которая теперь единовременно списывается на прочие доходы организации.

Расходы будущих периодов

Пункт 65 Положения по бухучету теперь звучит так: «*Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида*».

Как видим, исключены упоминание об использовании такой отдельной статьи расходов как расходы будущих периодов и возможность организации самостоятельно установить порядок списания. На практике новые правила не отменяют возможность использования счета 97 «Расходы будущих периодов» и соответствующего механизма равномерного

Резервы, не связанные с принятыми организацией на себя обязательствами (перед третьими лицами или сотрудниками организации), например, по ремонту объектов основных средств, начислению не подлежат.

списания расходов, но обязывают организацию закреплять такой режим в учетной политике.

Переоценка внеоборотных активов

В пункте 68 Положения по бухучету слова *«основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев»* заменены словами *«внеоборотных активов»*.

Данное уточнение позволяет унифицировать требования к переоценке любых видов внеоборотных активов, а не только перечисленных в прежней редакции пункта 68. Теперь в состав указанной категории будут входить нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности (лизинговое имущество) и любые вновь вводимые категории объектов внеоборотных активов.

Создание резервов

Действующая редакция пункта 70 Положения по бухучету не оставляет организациям выбора: *«Организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации»*.

Более четко дано определение сомнительной задолженности (долгов). Теперь к ним относится не только не погашенная в срок дебиторская задолженность, но и задолженность, которая *«с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором»*.

Исключено положение (пункт 72 Положения по бухучету), согласно которому организации могли создавать резервы под различные хозяйственные нужды. Дело в том, что в настоящее время действуют нормы ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», согласно которому организации **должны** создавать оценочные резервы под оценочные обязательства. В состав указанных резервов входят, в частности, резервы под гарантийное обслуживание и ремонт выпускаемой продукции.

Кроме того, начисление резервов на предстоящую оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату вознаграждения по итогам работы за год и др. являются теперь обязательным к начислению. Резервы, не связанные с принятыми организацией на себя обязательствами (перед третьими лицами или сотрудниками организации), например, по ремонту объектов основных средств, начислению не подлежат.

Доходы будущих периодов

Упразднен пункт 81 Положения по бухучету, касавшийся порядка учета доходов будущих периодов. Вместе с тем возможность отнесения поступлений в состав доходов будущих периодов сохраняется, так как она предусмотрена в ряде ПБУ и иных документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В частности, применение счета 98 «Доходы будущих периодов» предусмотрено при учете лизинговых операций, безвозмездном поступлении активов и т.п. Кроме того, подобные правила полностью сохранены в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

Представление отчетности

Исключена норма (пункт 86 Положения по бухучету), запрещавшая представлять годовую бухгалтерскую отчетность ранее 60 дней после окончания отчетного года. Данное ограничение корреспондировало с нормами Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», согласно которым проведение общего собрания акционеров не может быть назначено ранее 60 и не позднее 180 дней после окончания отчетного периода.

Однако Положение по бухучету касается не только акционерных обществ, но и организаций других организационно-правовых форм, для которых подобного ограничения нет. Поэтому теперь данное условие снято, и организации могут представлять бухгалтерскую отчетность ранее 60 дней после окончания отчетного периода.

Упразднена также норма об обязательном утверждении годовой бухгалтерской отчетности в порядке, установленном учредительными документами. Теперь организации должны руководствоваться законами, которые посвящены различным организационно-правовым формам

юридических лиц. Например, для акционерных обществ требование об утверждении годовой бухгалтерской отчетности сохраняется.

Изменен срок публикации бухгалтерской отчетности. Теперь она должна быть опубликована не позднее 1 июля года, следующего за отчетным годом (ранее – до 1 июня).

В связи с принятием Федерального закона от 27.06.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» пункты, регулировавшие порядок формирования сводной годовой бухгалтерской отчетности, признаны утратившими силу (пункты 92, 93 и 94 Положения по бухучету).

Учет основных средств

Приказ № 186н внес ряд существенных изменений в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Прежде всего, с 20 000 до 40 000 руб. увеличен лимит стоимости, при которой организация в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности может отражать актив в составе материально-производственных запасов.

Обратите внимание, что по активам стоимостью от 20 000 до 40 000 руб., ранее (до 1 января 2011 года) принятым на учет в составе основных средств, никаких корректировок производить не следует. Их перевод в состав средств в обороте не производится, они продолжают учитываться в составе основных средств до момента выбытия – списания.

Согласно новой редакции пункта 14 ПБУ 6/01, стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных «*настоящим и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету*». Ранее нужно было принимать во внимание «законодательство Российской Федерации и настоящее Положение». Эта поправка означает, что те или иные ПБУ, в которых могут оговариваться соответствующие правила, в вопросах учета основных средств приобретают легитимность наряду с ПБУ 6/01.

Как уже было отмечено, существенно изменилась техника проведения переоценки объектов основных средств и порядок ее отражения в бухгалтерской отчетности. Так, коммерческая организация теперь может переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, как и ранее, не чаще одного раза в год, но не на начало, а **на конец** отчетного года.

В связи с этим результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности. Ранее такие результаты не включались в отчетность предыдущего года, то есть года, за который проводилась переоценка, а лишь корректировались вступительные остатки следующего за отчетным годом. Кроме того, такие результаты теперь должны быть **отражены обособленно.**

Напомним, что в соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н в форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках» введен показатель «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода», а в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (бывшая форма № 5) в состав изменений периода включены графы, характеризующие результаты переоценки, в том числе изменений первоначальной стоимости переоцененных объектов (их групп) и изменений суммы накопленной амортизации.

Не менее существенным представляется изменение порядка отражения в бухгалтерском учете некоторых операций, характеризующих проведение переоценки. В частности, «*сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов* (то есть в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». – (Прим. автора) *зачисляются в финансовый результат в качестве прочих доходов*». Ранее данные суммы относились на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), то есть на счет 84.

То же самое касается и сумм превышения уценки объекта над суммой его дооценки, сложившейся в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Теперь эти суммы относятся на счет финансовых результатов (в дебет счета 91), а не на счет 84, как это было ранее.

Собственно же сумма уценки, в том числе проведенной впервые, списывается на счет 91 в качестве прочих расходов:

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности.

Дебет 91 Кредит 01 – в части первоначальной (восстановительной) стоимости;

Дебет 02 Кредит 91 – в части ранее начисленной амортизации.

Приказ № 186н также внес изменения в Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Во-первых, уточнен порядок определения первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за плату. Абзац 6 пункта 24 Методических указаний теперь устанавливает, что в такую стоимость включаются «*государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением объекта основных средств*». Данная норма избавлена от дублирующих понятий.

Во-вторых, по аналогии с изменениями, внесенными в ПБУ 6/01, уточнен порядок (техника) отражения в бухгалтерском учете переоценки групп однородных объектов основных средств:

- переоценка должна проводиться не на начало следующего отчетного периода, а на конец текущего;
- исходными данными для переоценки объектов основных средств является первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее), по которой они учитываются в бухгалтерском учете **на дату переоценки,** а не на 31 декабря предыдущего отчетного года, как это было ранее;
- отменен запрет на проведение переоценки земельных участков и объектов природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Тем самым Минфин России теперь допускает проведение их переоценки;
- исключено положение о том, что результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Начиная с отчета за 2011 год, результаты переоценки основных средств должны включаться в показатели бухгалтерской отчетности – в Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (бывшая форма № 5);
- результаты переоценки в соответствующих случаях относятся не на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (см. выше пояснения к ПБУ 6/01).

В-третьих, существенные уточнения внесены в порядок учета объектов недвижимости, по которым закончены капитальные вложения (п. 52 Методических рекомендаций). По указанным объектам амортизация теперь **должна начисляться** в общем порядке, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств. Другими словами, отсутствие регистрации объекта недвижимости теперь **не является основанием** для неначисления амортизации, и что еще более важно, **для непринятия объекта в состав основных средств.**

Отсутствие регистрации объекта недвижимости теперь не является основанием для неначисления амортизации, и что еще более важно, для непринятия объекта в состав основных средств.

Кроме того, исключена норма о приостановлении начисления амортизации на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Вместе с тем данное право сохранено в ПБУ 6/01, поэтому до его отмены организации по-прежнему будут иметь право прекращать начислять амортизационные отчисления в период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Учет материально-производственных запасов

Как известно, приказ Минфина России от 27.11.2006 № 156н внес изменения в ПБУ 9/09 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Из них исключены категории «внереализационных» и «операционных» доходов и расходов, которые теперь являются «прочими» доходами и расходами организации. В связи с этим в Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 №119н) внесены соответствующие изменения: по тексту рекомендаций

внереализационные и операционные расходы заменены на прочие.

Учет расчетов по налогу на прибыль организаций

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н) также подверглось существенным корректировкам.

Так, в пункт 14 ПБУ 18/02 внесены уточнения, связанные с обеспечением возможности достоверного расчета сумм «корректировок» к величине «Условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль». Вместо показателя «Отложенные налоговые активы» вводится показатель «Изменение величины отложенных налоговых активов», который характеризует величину **изменения** за отчетный период суммы отложенных налоговых активов, а не их общий размер, как это было ранее. Ведь в противном случае одни и те же величины будут многократно участвовать в расчете текущего налога на прибыль.

Теперь эта неточность в тексте формулировки расчета устранена. Кроме того, в расчете величины «изменений» обязаны участвовать не только вновь возникшие в отчетном периоде отложенные налоговые активы, но и «погашенные» в этом же периоде. Действительно, сумма изменений отложенного налогового актива за период – это совокупность операций:

- по **дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы»** и **кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»** – в части вновь возникших активов (вычитаемых временных разниц);
- по **дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»** и **кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы»** – при **погашении ранее начисленных налоговых активов** (уменьшение вычитаемых временных разниц).

Наконец, принципиально изменен порядок внесения корректировок в размер отложенных налоговых активов при пересчете его суммы в случае изменения ставки налога на прибыль. Теперь эта операция выполняется *«на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок»*, а сумма пересчета относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Принципиально изменен порядок внесения корректировок в размер отложенных налоговых активов при пересчете его суммы в случае изменения ставки налога на прибыль.

Пример

Предположим, что ставка налога на прибыль организаций с 1 января 2012 года снижена с 24 до 16%. У организации имеется на 31 декабря 2011 года сумма отложенного налогового актива в размере 90 тыс. руб. (I раздел Актива Бухгалтерского баланса, строка «Отложенные налоговые активы»). Следовательно, в бухгалтерском учете операцией за 31 декабря 2011 года организация обязана произвести дополнительную запись по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» на сумму 30 тыс. рублей ((90 тыс. руб. х (24% – 16%) : 24%)).
Таким образом, в Бухгалтерском балансе за 2011 год по графе «На 31 декабря 2011 года» в строке «Отложенные налоговые активы» должна значиться сумма 60 тыс. руб. (90 тыс. руб. – 30 тыс. руб.). Одновременно также на 30 тыс. руб. должна быть уменьшена нераспределенная прибыль (III раздел Пассива баланса). (Счет 99 по окончанию года закрывается: «реформируется» счетом 84).

Аналогичные корректировки внесены и в порядок расчета отложенных налоговых обязательств, которые теперь также квалифицируются как **изменение** величины отложенных налоговых обязательств за отчетный период. В свою очередь, в расчете участвует не только сумма вновь возникших в отчетном периоде отложенных налоговых обязательств, но и величина этого показателя, погашенная за этот же период.

Изменение налоговых ставок влечет за собой пересчет отложенных налоговых обязательств *«на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок»*, а сумма пересчета относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет активов и обязательств в иностранной валюте

В ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н) внесено по существу одно принципиальное изменение, касающееся порядка отнесения разницы, возникающей

в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли. Теперь (начиная с отчета за 2011 год) эти разницы подлежат зачислению в добавочный капитал организации, а не на счет 91 «Прочие доходы и расходы», как это было ранее.

Кроме того, при прекращении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (полном или частичном) часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату организации в качестве прочих доходов или прочих расходов.

Переоценка объектов нематериальных активов теперь производится не на начало следующего за отчетным года, а на конец текущего (отчетного) года.

Учет нематериальных активов

В ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н) внесены уточнения, связанные с изменениями в порядке проведения переоценки объектов нематериальных активов. В частности:

- переоценка объектов нематериальных активов теперь производится не на начало следующего за отчетным года, а на конец текущего (отчетного) года;
- результаты переоценки должны участвовать в формировании показателей бухгалтерской отчетности текущего года, а не следующего, как это было ранее. Кроме того, такие результаты теперь должны быть отражены обособленно.

По аналогии с учетом основных средств, в бухгалтерском учете нематериальных активов частично изменяется порядок отражения результатов переоценки. Так, сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, теперь относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счет 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток). В свою очередь, сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится теперь на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих расходов, то есть в дебет счета 91, а не на счет 84, как это было в 2010 году.

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

НДС при расчетах векселями

Вексель – удобный и поэтому очень распространенный способ оплаты. Однако исчисление НДС при подобных расчетах имеет ряд особенностей. О каких нюансах нужно помнить лицам, получающим и выдающим (передающим) векселя?

Вексель в качестве аванса

Если налогоплательщик получает оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, в общем случае у него возникает обязанность по определению налоговой базы, то есть по исчислению НДС с суммы аванса.

Включаются ли в налоговую базу по НДС суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг),

А.М. Рабинович

поступившие продавцу от покупателя в форме собственного векселя покупателя и векселя третьего лица? Этот вопрос имеет давнюю историю, помогающую – и это в ней главное – сегодня дать правильный ответ на него.

Так, согласно статье 162 НК РФ (в редакции, действовавшей до 2006 года) налоговая база определялась с учетом сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. А пункт 37.1 Методических рекомендаций по применению главы

21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ (утв. приказом МНС России от 20.12.2000 № БГ-3-03/447, далее – методические рекомендации) уточнял, что векселя, в том числе и третьих лиц, полученные поставщиком в качестве авансовых платежей, не увеличивают налоговую базу того налогового периода, в котором они приняты к учету.

Что особенно важно, это правило относилось и к тем налогоплательщикам, которые определяли налоговую базу по НДС «по оплате». Согласно тогдашней редакции статьи 167 НК РФ, оплатой признавалось прекращение встречного обязательства приобретателя товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем собственного векселя.

С 1 января 2006 года данная редакция статьи 162 НК РФ утратила силу. Одновременно новой редакцией статьи 167 НК РФ дата получения предварительной оплаты была признана общим для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы. То есть изменилась налоговая функция предоплаты: из суммы, увеличивающей налоговую базу, она стала моментом ее определения. При этом определение понятия «оплата» было исключено из Налогового кодекса РФ, а Методические рекомендации утратили силу.

В этих условиях ФНС России по согласованию с Минфином России правомерно напомнила, что оплата – это прекращение обязательства покупателя перед продавцом любым из установленных гражданским законодательством способом, в том числе в безденежной форме (письмо ФНС России от 28.02.2006 № ММ-6-03/202@).

Как видим, с 1 января 2006 года продавец при получении в качестве предоплаты векселя должен определить налоговую базу. Даже в том случае, если продавец получил вексель самого покупателя. Объясняется это тем, что при выдаче покупателем векселя (пусть даже в качестве предоплаты) происходит новация долга покупателя по оплате (предоплате) товаров (работ, услуг), имущественных прав в безусловное обязательство по оплате векселя. Иными словами, первоначальное обязательство прекращается и возникает новое обязательство между теми же лицами, но по новому основанию: не в силу договора купли-продажи, а ввиду выдачи векселя.

Продавец при получении в качестве предоплаты векселя должен определить налоговую базу.

Таким образом, суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), поступившие продавцу от покупателя в форме векселя третьего лица и (или) собственного векселя покупателя, включаются в налоговую базу по НДС.

Всегда ли нужен раздельный учет?

Предположим, налогоплательщик в налоговом периоде за поставленные ему товары рассчитывался не только денежными средствами, но и собственным векселем и (или) векселем третьего лица, при этом совершая налогооблагаемые НДС операции. Надо ли ему вести раздельный учет НДС по приобретенным в этом периоде товарам (работам, услугам), имущественным правам?

Раздельный учет ведется при осуществлении одновременно и облагаемых, и необлагаемых (освобожденных от налогообложения) операций (п. 4 ст. 149 НК РФ). При этом имеются в виду операции, перечисленные в качестве объекта налогообложения в пункте 1 статьи 146 НК РФ. Только они могут облагаться и, соответственно, освобождаться от налогообложения (что и сделано в статье 149 НК РФ).

Основным видом операций, являющихся объектом налогообложения НДС, с позиций которого надо рассматривать выдачу собственных векселей и передачу векселей третьих лиц, является реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Очевидно, что вексель, который, с точки зрения гражданского законодательства, является имуществом в форме вещи (как ценная бумага), для целей налогообложения может быть только товаром (статьи 128 и 142 ГК РФ, пункты 2 и 3 ст. 38 НК РФ).

Для целей налогообложения реализацией товаров признается передача на возмездной (в том числе путем обмена товарами) или безвозмездной основе права собственности на них (п. 1 ст. 39 НК РФ). При выдаче собственного векселя (неважно, по какому основанию), этот квалифицирующий признак

реализации – передача права собственности – отсутствует. Обусловлено это самой природой векселя.

Согласно пункту 1 статьи 142 ГК РФ, ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

Правам владельца ценной бумаги корреспондируют соответствующие обязательства выдавшего ее лица. Поэтому в статье 815 ГК РФ вексель так и характеризуется – как удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные суммы.

Таким образом, ценность векселя не в его вещных качествах (если отвлечься от обязательных реквизитов), а в удостоверении им некой совокупности имущественных и неимущественных прав и обязательств. Нет прав и обязательств (того, что делает ценную бумагу существующей) – нет ценной бумаги как вещи.

В соответствии со статьей 413 ГК РФ обязательство прекращается при совпадением должника и кредитора в одном лице. Соответственно, прекращаются и корреспондирующие этим обязательствам права.

В силу этого ценная бумага, находящаяся «на руках», во владении того, кто ее выпустил, никаких прав и обязательств не удостоверяет. Точнее, удостоверяет, но в данном случае – это права требования владельца ценной бумаги к самому себе. А это и есть совпадение должника и кредитора в одном лице, прекращающее обязательство, удостоверенное векселем.

Итог: ценная бумага, оказавшаяся (неважно по какой причине и когда – до ее «выпуска» или после) на руках у выпустившего ее лица, как вещь не существует.

Право собственности – вещное право (см. название раздела II ГК РФ), то есть в узком смысле оно возможно только на вещи. Нет вещи – нет права собственности. А нет права собственности (на составленный, но еще не выданный вексель), следовательно, не имея этого права, его нельзя и передать тому, кому выдается вексель (выдача векселя есть, а передачи права собственности нет). В силу этого выдача собственного векселя не является его реализацией.

Ценная бумага, находящаяся «на руках», во владении того, кто ее выпустил, никаких прав и обязательств не удостоверяет.

Обратите внимание: нормы о договоре купли-продажи применяются к операциям с векселями, только если имеет место передача векселя, то есть в случае операций с векселем третьего лица. На это указывает постановление Пленума Верховного суда РФ и Пленума ВАС РФ от 04.12.2000 № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей».

Напомним, что, согласно пункту 1 статьи 454 ГК РФ, по договору купли-продажи, одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю). А вот выдача собственных векселей не признается реализацией ценных бумаг, хотя бы она и сопровождалась оформлением договоров купли-продажи (постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 № 9995/09).

В «зеркальной» ситуации (при возвращении (предъявлении) векселя векселедателю для погашения) у векселедержателя также отсутствует операция реализации векселя (об этом сказано в письме Минфина России от 04.03.2004 № 04-03-11/30). Причина та же: не происходит передача права собственности от векселедержателя к векселедателю. У первого оно прекращается, но у второго не возникает вследствие совпадения должника и кредитора в одном лице.

Таким образом, выдача покупателем собственного векселя не относится ни к необлагаемым, ни к облагаемым НДС операциям. Следовательно, не возникает необходимости вести раздельный учет по НДС, точнее, не нужно проводить тест на предмет наличия такой необходимости.

Другая ситуация складывается при передаче векселя третьего лица в качестве средства оплаты приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав. Согласно позиции арбитражных судов большинства федеральных округов, здесь нет реализации векселя, поскольку деловой целью операции была не продажа векселя, а погашение задолженности, использование его в качестве средства расчетов[1].

Минфин России (письмо от 06.06.2005 № 03-04-11/126) и налоговые органы, как видно из судебной практики, с такой позицией не согласны. И, как представляется, более чем обоснованно.

[1] *Постановления ФАС Московского округа от 24.12.2010 № КА-А40/16397-10 по делу № А40-75895/09-98-513, ФАС Волго-Вятского округа от 22.06.2006 по делу № А31-2731/2005-13, ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.05.2006 № А19-20131/05-52-Ф02-1915/06-С1 по делу № А19-20131/05-52, ФАС Западно-Сибирского округа от 26.09.2007 № Ф04-777/2007(37564-А27-15) по делу № А27-12075/2006-2, ФАС Поволжского округа от 09.07.2009 по делу № А65-27369/2008, ФАС Северо-Западного округа от 17.10.2007 по делу № А13-11640/2006, ФАС Уральского округа от 17.10.2007 № Ф09-7592/07-С2 по делу № А76-305/07, ФАС» Центрального округа от 09.10.2007 по делу № А14-646-200725/28.*

Исходя из приводившегося определения реализации, ею является любая передача права собственности, независимо от ее гражданско-правового основания. В статье 39 НК РФ ничего не говорится о таком признаке, как деловая цель сделки. Поэтому аргументы судов нарушают постоянно акцентирующийся Конституционным судом РФ конституционный принцип определенности норм налогового законодательства. В данном случае этот принцип выражается формулой: «что не написано (в Налоговом кодексе РФ про деловую цель), того (для целей налогообложения) нет».

Если же последовательно довести позицию судов до ее логического конца, получим, что любая вещь, передаваемая в качестве средства платежа с деловой целью погашения задолженности, например, в качестве отступного или в рамках товарообменной сделки, не должна облагаться у передающей стороны НДС. И это несмотря на то что передача права собственности путем обмена товарами и по соглашению об отступном прямо отнесена Налоговым кодексом РФ к реализации (п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Но, как известно, в сфере налогов необязательно поступать «как правильно», можно жить так, «как говорит суд». Поэтому организации вполне могут не следовать указанным выводам.

Если налогоплательщик при расчете векселем третьего лица не будет вести в необходимых ситуациях раздельный учет по НДС, то высока вероятность спора с налоговым органом, который, возможно, удастся выиграть в арбитражном суде.

Правило 5%

Согласно абзацу 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ, налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 НК РФ.

Реализация ценных бумаг других организаций, в том числе векселей третьих лиц, не относится к продаже продукции собственного производства.

Все ли налогоплательщики могут использовать данную норму? Как считать расходы на операции с ценными бумагами? Попробуем разобраться.

Опираясь на буквальный смысл написанного, ФНС России и местные налоговые органы настаивают, что «правило 5%» касается только организаций, реализующих продукцию собственного производства. Так, в письме ФНС России от 22.03.2011 № КЕ-4-3/4475 говорится следующее: «право на применение положений абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ возникает у налогоплательщиков, производящих и реализующих по договорам купли-продажи собственную продукцию, выполняющих работы по договорам о выполнении работ, оказывающих услуги по договорам об оказании услуг». Основываясь на этом, ФНС России сделала вывод, что если организация в налоговом периоде осуществляет не только производственную деятельность, но и торговую деятельность (например, реализацию нефти, приобретенной у других организаций), применение абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ неправомерно.

Реализация ценных бумаг других организаций, в том числе векселей третьих лиц, не относится к продаже продукции собственного производства. Следовательно, по логике приведенного письма при осуществлении данных операций всегда надо вести раздельный учет НДС независимо от доли расходов на них в сумме всех расходов организации.

В то же время, по мнению Минфина России, правило 5% можно применять также в отношении торговой деятельности (письма от 29.01.2008 № 03-07-11/37, от 05.07.2010 № 03-07-11/287). Если следовать этой позиции, получается, что применение указанного правила при реализации векселей третьих лиц правомерно.

Сопоставим аргументы, которые могут быть приведены в пользу каждой из этих двух позиций. Как уже отмечалось, позиция ФНС России основана на буквальном прочтении абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ: раз сказано «расходов на производство», значит, никакие иные расходы во внимание приниматься не могут.

К этому можно добавить, что значение терминов «производство» и «реализация» (как синоним «продажи», «торговли») различается и в данном абзаце, и в других нормах данного пункта, и в названии данной статьи и в главе 21 НК РФ в целом.

Везде говорится о производстве «и (или)» реализации или только о производстве как создании товаров (результатов работ, оказании услуг). (См., в частности, подпункт 4 пункта 1 статьи 148, пункт 5 статьи 154, пункт 10 статьи 165, пункт 13 статьи 167, пункт 4 статьи 171, пункт 3 статьи 174.1 НК РФ.) Аналогичная ситуация наблюдается и в главе 25 НК РФ: пункт 1 статьи 249, пункт 8 статьи 250, пункт 2 статьи 252, статья 264.

Позиция Минфина России может быть обоснована историческим способом толкования норм налогового законодательства (один из примеров его практического применения содержится в постановлении Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 2604/10).

Когда была написана глава 21 НК РФ, торговая деятельность определялась как предоставление услуг в оптовой и розничной торговле (раздел «G» частей III, IV Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93, утв. постановлением Госстандарта РФ от 06.08.1993 № 17). Заметим, что раздел «G» части III сохраняет силу и по сей день. То есть под «производством» в главе 21 НК РФ законодатель тогда вполне мог понимать в том числе и торговлю как оказание услуг.

Более точной представляется позиция ФНС России как основанная на приоритетном, хотя и не единственном способе толкования налоговых норм. Обращение к другим способам толкования оправдано только при недостаточности буквального толкования, при неясности, неоднозначности буквального смысла используемых в Налоговом кодексе РФ слов и выражений.

В юридической литературе неоднократно указывалось, что буквальное, грамматическое толкование («буква закона») всегда является первичным, исходным, ненарушаемой основой понимания закона[2]. От себя добавим: не только исходным, но и самодостаточным, если сама по себе норма не содержит неясностей (противоречий) или не вступает в противоречие с другими нормами данного акта, других законодательных и (или) нормативных правовых актов такого же уровня регулирования.

Поддерживается сформулированная ФНС России позиция и имеющейся по данному вопросу арбитражной практикой: постановления ФАС Центрального округа от 31.10.2008 по делу № А48-3912/07-2 (Определением ВАС РФ от 05.03.2009 № ВАС-3302/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Центрального округа от 18.07.2007 по делу № А48-602/06-18 (Определением ВАС РФ от 19.12.2007 N 14134/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Волго-Вятского округа от 14.06.2007 по делу № А82-6804/2005-99.

При использовании налогоплательщиком правила 5% в условиях ведения торговых операций высока вероятность споров с налоговым органом, как минимум с неопределенной перспективой исхода этого спора в суде.

При использовании налогоплательщиком правила 5% в условиях ведения торговых операций высока вероятность споров с налоговым органом, как минимум с неопределенной перспективой исхода этого спора в суде.

Когда же речь идет не о торговле вообще, а о реализации ценных бумаг, включая векселя, налоговые органы не только не отрицают права организации на применение правила 5%, но, напротив, настаивают на необходимости руководствоваться им. Это дает налоговым органам возможность предъявить претензии в занижении суммы расходов, связанных с необлагаемой реализацией ценных бумаг вследствие невключения в нее покупной стоимости выбывающих ценных бумаг (векселей).

Арбитражные суды в этих спорах соглашаются с доводами налогоплательщиков о том, что затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, к расходам на производство товаров не относятся. А значит, доля расходов на производство товаров, не подлежащих налогообложению, у организации равна нулю, то есть никогда не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. (См., в частности, постановления ФАС Московского округа от 29.02.2008 № КА-А40/1094-08 по делу № А40-15579/07-107-116, ФАС Западно-Сибирского округа от 15.10.2010 по делу № А46-23193/2009, ФАС Уральского округа от 10.04.2007 № Ф09-2451/07-С2 по делу № А71-8119/06 и др.)

Таким образом, буквальная трактовка положений абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ, в соответствии с которой торговые операции – это не производство, используется в интересах налогоплательщика. Она приводит к выводу не о том, что при осуществлении необлагаемых торговых операций (в данном случае с ценными бумагами, включая векселя) раздельный учет надо вести всегда, независимо от доли расходов на необлагаемые торговые операции в сумме

[2] *См., например, Алексеев С.С. «Право. Азбука. Теория. Философия. Опыт комплексного исследования». М., 1998; Калмыков Ю.Х. «Вопросы толкования и применения гражданско-правовых норм». М., 2008.*

совокупных расходов организации, а о том, что его вообще не надо вести.

Указанная «линия защиты», избранная налогоплательщиками, совершающими операции с ценными бумагами, тактически единственно верная. Ведь если согласиться определять размер расходов на осуществление необлагаемых операций с ценными бумагами, то неизбежно придем к заключению о необходимости включать в их состав покупную стоимость реализованных бумаг.

Глава 21 НК РФ не определяет, что такое расходы на осуществление операций с ценными бумагами. Поэтому, руководствуясь правилом пункта 1 статьи 11 НК РФ, нужно обратиться к главе 25 НК РФ (подп. 7 п. 7 ст. 271, п. 2 ст. 280) или к пункту 9 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н). Согласно данным нормам, расходы на приобретение ценных бумаг признаются при их выбытии. Следовательно, они неотъемлемая составная часть операции реализации ценных бумаг – расходы на ее осуществление.

Если же организация решит во избежание споров с налоговыми органами вести раздельный учет НДС при передаче в качестве оплаты векселей третьих лиц, она должна ответить на вопрос, какой именно НДС подлежит раздельному учету.

По какому НДС надо вести раздельный учет

В письме Минфина России 11.01.2007 № 03-07-15/02 (разослано ФНС России налоговым органам для использования в работе письмом от 02.02.2007 № ШТ-6-03/68@) и письме ФНС России от 13.11.2008 № ШС-6-3/827@ «О порядке применения абзаца 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации» сказано: раздельному учету должен подвергаться только НДС, предъявленный по тем товарам (работам, услугам), которые одновременно используются для осуществления как облагаемых, так и необлагаемых операций. Как правило, это общехозяйственные расходы.

Глава 21 НК РФ не определяет, что такое расходы на осуществление операций с ценными бумагами.

В связи с этим целесообразно по возможности максимально распределить посредством организационно-распорядительной документации общехозяйственные расходы между облагаемой и необлагаемой деятельностью. Например, записать, что бухгалтер Иванова ведет только учет операций с ценными бумагами, тогда НДС по используемому ею столу, компьютеру, канцелярским принадлежностям ни при каких условиях делить не надо.

И только НДС по тем общехозяйственным расходам, которые не удастся расписать, что называется, «прямым счетом», надо делить пропорционально выручке. При этом для сопоставимости «выручек» выручка от облагаемой реализации берется без учета НДС, на что неоднократно указывал Минфин России. Последний раз – в письме от 18.08.2009 № 03-07-11/208, в котором отметил, что указанная позиция подтверждена постановлением Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 № 7185/08.

Библиотека профессионального бухгалтера

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / Под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с. – (Новое экономическое образование): 60x90 1/16 (переплет). ISBN 978-5-699-39632-0

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

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

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

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

Интернет-магазин: ООО «Рид Маркет» – тел. (495) 988-96-68, shop@readmarket.ru, www.readmarket.ru.
Оптовая продажа по безналичному расчету: ООО ТД «Эксмо» – тел. (495) 411-50-74, reception@eksmo-sale.ru; отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов – тел. (495) 363-42-60 (доб. 230, 225, 226, 228), nadin@infra-m.ru, seller@infra-m.ru. **Розничные книжные магазины:** ТД «Библио-Глобус» – тел.: (495) 781-19-00; ГУП «ОЦ» «МДК» – тел.: (495) 789-35-91; ТДК «Москва» – тел.: (495) 629-64-83; ДК «Молодая гвардия» – тел.: (495) 238-50-01; ДК «Медведково» – тел.: (495) 476-16-90.

В.В. Варламова, С.В. Мягкова, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Транспортный налог в 2011 году: порядок исчисления и уплаты,отчетность

Организация зарегистрирована в Москве, применяет общую систему налогообложения. Она имеет на балансе автомобиль, который также зарегистрирован в Москве. Транспортный налог платился один раз по годовой декларации, авансовые платежи не осуществлялись. Нужно ли в 2011 году сдавать в налоговую инспекцию авансовый расчет по транспортному налогу? Как начислять в бухгалтерском и налоговом учете транспортный налог (только по итогам года в полном размере или разбить на кварталы)? Нужно ли платить авансы?

Порядок уплаты налога и отчетность

В соответствии с пунктом 3 статьи 14 НК РФ транспортный налог является региональным. Он устанавливается Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ о транспортном налоге, вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом РФ законами субъектов РФ о транспортном налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Согласно пункту 2 статьи 363 НК РФ, налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, если иное не предусмотрено законами субъектов 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 течение налогового периода уплата авансовых платежей по транспортному налогу налогоплательщиками-организациями, не производится. Основание – пункт 1 статьи 3 Закона № 33.

Кроме того, с 2011 года глава 28 «Транспортный налог» НК РФ не содержит положений, обязывающих налогоплательщиков представлять в течение налогового периода расчеты по авансовым платежам (изменения в статью 363.1 НК РФ внесены Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Таким образом, в 2011 году организация не должна представлять расчеты по авансовым платежам по транспортному налогу и уплачивать авансовые платежи.

По итогам года, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщику будет необходимо представить налоговую декларацию (п. 3 ст. 363.1 НК РФ) и уплатить налог (п. 1 ст. 363 НК РФ, п. 1 ст. 3 Закона № 33 в редакции Закона г. Москвы от 24.11.2010 № 50).

Отражение в учете

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 «Налог на прибыль» 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. Поэтому расходы в виде транспортного

Для целей налогообложения прибыли организаций сумма исчисленного транспортного налога относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

налога учитываются в том периоде, за который представляется декларация. Аналогичные выводы можно сделать из разъяснений налоговой службы и Минфина России (письмо УФНС России по г. Москве от 06.08.2008 № 21-11/073877.1@, письмо Минфина России от 16.02.2009 № 03-03-06/2/22, от 26.09.2007 № 03-03-06/2/185).

Таким образом, при отсутствии обязанности по уплате авансовых платежей датой признания расхода в виде транспортного налога в 2011 году является последний день налогового периода, то есть 31 декабря 2011 года.

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 России от 31.10.2000 № 94н), данный расход отражается следующим образом:

- на последний день налогового периода:
  Дебет 20 (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 – уплачен транспортный налог

Обращаем внимание, что в 2010 году в бухгалтерском и налоговом учете расходы в виде транспортного налога должны были отражаться так же, как и в 2011 году – без начисления авансовых платежей.

К сведению

В 2010 году у организации также отсутствовала обязанность по уплате авансовых платежей по транспортному налогу и представлению расчетов по авансовым платежам.

Е.М. Лазукова, С.П. Родюшкин,
эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Расходы на земельный налог в 2011 году

Организация (г. Москва) применяет общий режим налогообложения, определяет доходы и расходы по методу начисления. Изменился ли порядок признания расходов на авансовые платежи по земельному налогу в связи с отменой с 2011 года обязанности представлять в налоговый орган налоговые расчеты по авансовым платежам?

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 НК РФ плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками также в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Так сказано в пункте 1 статьи 397 НК РФ.

На территории Москвы земельный налог установлен Законом г. Москвы от 24.11.2004 № 74 (далее – Закон № 74).

Частями 1 и 2 статьи 3 Закона № 74 определено, что налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, – не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами – первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (ст. 393 НК РФ).

Таким образом, по земельному участку, расположенному на территории города Москвы, авансовые платежи по земельному налогу уплачиваются не позднее 30 апреля, 31 июля и 31 октября, а налог по итогам года – не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ предусмотрено, что расходы в виде сумм налогов и сборов, начисленных в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ, относятся к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией.

Следовательно, сумма начисленного земельного налога признается для целей налогообложения прибыли расходом независимо от целевого использования земельных участков (письма Минфина России от 14.02.2011 № 03-03-06/1/99, от 13.08.2010 № 03-05-05-02/65, от 15.03.2010 № 03-05-05-02/13, от 26.06.2009 № 03-03-06/1/430).

С 1 января 2011 года отменена обязанность налогоплательщиков по истечении отчетного периода представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по земельному налогу (подп. «б» п. 53 ст. 2 Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ). Однако обязанность по уплате авансовых платежей в течение налогового периода за налогоплательщиками сохранилась (п. 2 ст. 397 НК РФ).

Момент признания расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам) не зависит от порядка представления в налоговый орган отчетности по данным налогам.

Порядок признания расходов при методе начисления определен статьей 272 НК РФ. Данный порядок в 2011 году никаких изменений не претерпел.

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 и определяются с учетом положений статей 318-320 НК РФ.

Согласно подпункту 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ, датой осуществления расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей признается дата начисления налогов (сборов).

Как видим, момент признания расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам) не зависит от порядка представления в налоговый орган отчетности по данным налогам.

Таким образом, в 2011 году суммы авансовых платежей по земельному налогу, как и раньше, отражаются в составе расходов в целях налогообложения в момент начисления – в последний день отчетного периода. (См. также письма Минфина России от 19.07.2006 № 03-03-04/1/589, от 07.11.2007 № 03-03-06/1/778, от 11.07.2007 № 03-03-06/1/481, от 16.04.2007 № 03-03-06/1/237.)

Основанием для начисления сумм авансовых платежей по земельному налогу может служить самостоятельно разработанный организацией расчет, на основании которого производится уплата авансовых платежей.

Библиотека профессионального бухгалтера

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

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

Для студентов и преподавателей экономических специальностей, работников экономических служб предприятий, кредитных учреждений и финансовых органов. Код – 094760.04.01. Цена оптовая – 299.90

Информацию об условиях приобретения см. на с. 46.

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

Работа через обособленные подразделения

Каков сейчас порядок постановки на учет обособленных подразделений организации? Необходима ли постановка на учет по месту нахождения второго офиса (оба офиса в Москве)? Если да, какие налоговые последствия возникнут? Нужно ли будет сдавать отдельную (дополнительную) отчетность? Организация применяет общую систему налогообложения.

Организация, которая решила создать обособленное подразделение, должна направить сообщение об этом в налоговый орган по месту своей регистрации в течение одного месяца со дня создания подразделения.

Постановка на учет обособленного подразделения

В соответствии со статьей 11 НК РФ обособленное подразделение организации – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Подпунктом 3 пункта 2 статьи 23 НК РФ установлено, что налогоплательщики-организации обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

- в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;
- в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации.

Согласно пункту 4 статьи 83 НК РФ, постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ. То есть нет необходимости подавать заявление в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения.

Организация, которая решила создать обособленное подразделение, должна направить сообщение об этом в налоговый орган по месту своей регистрации в течение одного месяца со дня создания подразделения (п. 4 ст. 83 НК РФ). В свою очередь, налоговый орган обязан поставить на учет организацию по месту нахождения ее обособленного подразделения в течение пяти дней со дня получения указанного сообщения и в тот же срок выдать уведомление о постановке на учет (п. 2 ст. 84 НК РФ).

ФНС России разъяснила, что в настоящее время она ведет работу по изданию соответствующих приказов, которыми будут утверждены новые редакции форм сообщений, представляемых российскими организациями согласно пункту 2 статьи 23 НК РФ. До того момента, как они будут утверждены, организациям надлежит использовать рекомендованные формы сообщений:

- форма С-09-3-1 – при создании обособленных подразделений или изменении сведений о них;
- форма С-09-3-2 – при закрытии подразделения.

При этом документы, подтверждающие создание обособленного подразделения, организацией не представляются.

Данные формы сообщений являются приложениями к информационному сообщению ФНС России от 03.09.2010.

А формы № 1-2-Учет и № 1-4-Учет, которые для целей налогового учета обособленных подразделений были утверждены приказом ФНС России от 01.12.2006 № САЭ-3-09/826, не применяются.

Таким образом, организация, создающая несколько обособленных подразделений, должна направить в налоговый орган по месту регистрации головного офиса сообщение по форме С-09-3-1 с информацией обо всех создаваемых подразделениях независимо от того, на подведомственной территории какого налогового органа они расположены (см. также письмо ФНС от 03.09.2010 № МН-37-6/10623@).

При этом если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения, иностранной организацией – в выбранный ею налоговый орган (абз. 3 п. 4 ст. 83 НК РФ).

Как видим, на основании пункта 4 статьи 83 НК РФ организации предоставлено право выбрать налоговый орган для постановки на учет ее обособленных подразделений в случае, если эти обособленные подразделения находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам (письма Минфина России от 18.02.2010 № 03-02-07/1-68, от 24.01.2011 № 03-02-07/1-21). Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении по форме № 1-6-Учет (п. 2.6 письма ФНС от 03.09.2010 № МН-37-6/10623@), представляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения (абз. 3 п. 4 ст. 83 НК РФ).

Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ не регламентирует ситуацию, когда и организация, и обособленные подразделения находятся в одном и том же городе федерального значения, но на территории различных муниципальных образований. Однако УФНС России по г. Москве придерживается позиции, что организация, зарегистрированная в одном административном округе г. Москвы, подлежит постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения в другом административном округе г. Москвы (письмо от 22.02.2006 № 18-11/3/13506).

Поэтому, поскольку в рассматриваемой ситуации создается одно обособленное подразделение в том же муниципальном образовании, что и головной офис (г. Москва), зарегистрировано оно будет в налоговом органе по месту нахождения второго (вновь создаваемого) офиса.

Каких-либо особенностей при этом для г. Москвы налоговым законодательством не установлено. То есть организация должна руководствоваться указанным выше порядком. Поэтому организация, создающая обособленное подразделение, должна направить сообщение об этом в налоговый орган по месту своей регистрации в течение одного месяца со дня создания подразделения по форме № С-09-3-1 (п. 2 ст. 23 НК РФ).

Согласно пункту 9 статьи 83 НК РФ, в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Минфин России в письме от 24.01.2011 № 03-02-07/1-21 сообщил: при наличии затруднений при исполнении обязанностей, предусмотренных статьей 83 НК РФ, налогоплательщик вправе, в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 21 и пункта 9 статьи 83 НК РФ, обратиться в налоговый орган по месту учета в целях получения интересующей его бесплатной информации (в том числе в письменной форме).

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Налог на прибыль

В соответствии с пунктом 2 статьи 288 НК РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога на прибыль, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Если налогоплательщик имеет одно или несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться.

При этом (если таких подразделений несколько) налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений. Применяемый организацией порядок уплаты налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения (письмо Минфина России от 21.04.2006 № 03-03-02/88).

Уведомления в налоговый орган представляются, если:

- налогоплательщик изменил порядок уплаты налога;
- изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта РФ;
- произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

По мнению работников официальных органов, по аналогии с изложенным выше порядком производится уведомление налоговых органов, если уплата налога на прибыль в бюджет субъекта РФ будет производиться головным офисом, при том что филиал и головной офис находятся на территории одного субъекта РФ (письмо Минфина России от 25.01.2010 № 03-03-06/1/22).

Применяемый организацией порядок уплаты налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения.

В указанном письме рассматривалась ситуация, при которой налогоплательщик, ранее не имевший обособленных подразделений, в течение текущего налогового периода создал обособленное подразделение на территории того же субъекта РФ, в котором расположена сама организация. По мнению работников финансового ведомства, в данном случае налогоплательщик изменил условия ведения деятельности и вправе принять решение об изменении порядка уплаты налога на прибыль в бюджет субъекта РФ в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 288 НК РФ через ответственное обособленное подразделение (это может быть головной офис) начиная с отчетного периода, в котором создано обособленное подразделение.

Уведомление о принятом решении направляется в налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своего обособленного подразделения. Таким образом, специалисты Минфина России соглашаются с возможностью уплаты налога через головной офис.

В письме УФНС России по г. Москве от 18.04.2008 № 20-12/037682.2 также сообщено, что если организация и все ее обособленные подразделения находятся на территории одного субъекта РФ, налогоплательщик вправе уплатить налог на прибыль в бюджет этого субъекта РФ за все свои обособленные подразделения через головной офис. Однако непременным условием в таком случае должно быть уведомление налогового органа о данном порядке уплаты налога.

Абзацем 7 пункта 2 статьи 288 НК РФ установлено, что в случае создания обособленного подразделения в текущем налоговом периоде налогоплательщик в течение десяти дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта РФ, в котором созданы новые обособленные подразделения, о выборе обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта РФ.

В письме ФНС России от 30.12.2008 № ШС-6-3/986 рекомендованы типовые формы уведомлений по уплате налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов РФ (уведомления № 1 и № 2) и приведены схемы направления уведомлений при изменении порядка уплаты налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов РФ, а также при изменении количества структурных подразделений налогоплательщика на территории субъекта РФ (см. также письмо УФНС России по г. Москве от 17.02.2010 № 16-15/016328).

Поэтому если организация примет решение об уплате налога на прибыль организаций в бюджет субъекта РФ за обособленное подразделение, расположенное на территории этого же субъекта РФ (г. Москва), по месту нахождения головного офиса, уведомления № 1 и № 2 следует направить в налоговый орган по месту нахождения

организации не позднее 10 числа месяца после окончания соответствующего отчетного периода, в котором было зарегистрировано обособленное подразделение. Например, обособленное подразделение зарегистрировано в I квартале 2011 года, следовательно, уведомление должно быть подано не позднее 10 апреля 2011 года (письмо УФНС России по г. Москве от 15.04.2009 № 16-15/36204).

Если организация примет решение уплачивать налог на прибыль (авансовые платежи) через головной офис, декларация, составленная с учетом имеющегося обособленного подразделения, будет представляться только в налоговый орган по месту нахождения головного офиса.

НДФЛ

Согласно пункту 7 статьи 226 НК РФ, налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Иными словами, головной офис должен перечислять сумму налога, удержанного с заработной платы физических лиц – работников обособленного подразделения, по месту нахождения такого подразделения. Аналогичные разъяснения содержатся в письме ФНС России от 17.01.2006 № 04-1-03/21.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах начисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему РФ за этот налоговый период НДФЛ.

При этом следует учитывать, что обязанность налоговых агентов представлять сведения о доходах физических лиц в налоговый орган по месту своего учета корреспондирует с обязанностью налоговых агентов уплачивать совокупную сумму налога, исчисленную и удержанную ими у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Следовательно, сведения о доходах физических лиц представляются организацией, имеющей обособленные подразделения, в налоговые органы по месту своего нахождения, а обособленным подразделением организации – по месту нахождения обособленного подразделения, в котором работникам этого подразделения производится начисление и выплата дохода.

Подобные выводы содержатся в письмах Минфина России от 09.12.2010 № 03-04-06/3-295, от 29.03.2010 № 03-04-06/55, от 28.08.2009 № 03-04-06-01/224, УФНС России по г. Москве от 21.01.2010 № 20-15/3/4619, ФНС от 14.10.2010 № ШС-37-3/13344.

Уплата страховых взносов

В силу части 11 статьи 15 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), а также обязанности по представлению расчетов по страховым взносам по месту своего нахождения.

Таким образом, законом не предусмотрена обязанность обособленных подразделений, не имеющих отдельного баланса, расчетного счета и не начисляющих выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, уплачивать страховые взносы и представлять соответствующую отчетность по месту их нахождения. Начислять страховые взносы на выплаты в пользу физических лиц (работников таких обособленных подразделений) должна организация. Уплата взносов производится по месту регистрации головного офиса.

Головной офис должен перечислять сумму НДФЛ, удержанного с заработной платы физических лиц – работников обособленного подразделения, по месту нахождения такого подразделения.

«Ключевой задачей ИФРУ является повышение профессиональных знаний специалистов»

Мы продолжаем рубрику, в которой освещаем работу ведущих учебно-методических центров, аккредитованных в ИПБ Московского региона. На этот раз на вопросы нашей анкеты отвечает **Виктор Игоревич Майданюк**, генеральный директор **Института фондового рынка и управления**.

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

Институт фондового рынка и управления (ИФРУ) учрежден 24 ноября 1997 года Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг, фондом «Центрально-Европейский университет» и Институтом экономического анализа. Цель создания ИФРУ – содействие реализации экономических реформ в России, подготовка и проведение образовательных мероприятий в области фондового рынка и управления, развитие инфраструктуры рынка ценных бумаг и совершенствование процессов корпоративного управления.

В институте прошли профессиональную подготовку и повышение квалификации 1243 бухгалтера.

2. Что вы можете назвать визитной карточкой центра?

Накопленный многолетний опыт в организации образовательного процесса на высоком уровне позволяет учебному центру ИФРУ постоянно расширять сферы деятельности по новым направлениям дополнительного образования и специализациям переподготовки. На сегодняшний день ИФРУ является ведущим российским учебно-исследовательским центром в сфере финансовых рынков, инвестиций и маркетинга.

ИФРУ является членом Московской торгово-промышленной палаты, Российской ассоциации бизнес-образования, Ассоциации развития финансовых коммуникаций и отношений с инвесторами, ИПБ Московского региона и ИПБ России.

Ключевой задачей ИФРУ является повышение профессиональных знаний специалистов, совершенствование их деловых качеств в области бухгалтерского учета, финансов, экономики, права и управления.

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

Институт фондового рынка и управления расположен в центре города в семи минутах ходьбы от станции метро «Павелецкая». Занятия проводятся в удобных аудиториях, оснащенных современным оборудованием.

Учебный процесс построен в формате курса интерактивных лекций объемом 20, 40, 60 и 240 часов, которые проходят в вечернее время. Занятия проводят высококвалифицированные преподаватели, работающие в Российском экономическом университете им. Плеханова, Московской школе экономики, Финансовом университете при Правительстве России и аттестованные в ИПБ России.

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

ИФРУ осуществляет стабильную и качественную подготовку профессиональных бухгалтеров по программам, разработанным и утвержденным ИПБ России. Наибольшей популярностью пользуются курсы: «Налоги и налогообложение», «Финансовый анализ», «Учет затрат в строительстве» и «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование».

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член Международной федерации бухгалтеров IFAC

СТАРТОВАЛА НОВАЯ ПАРТНЕРСКАЯ ПРОГРАММА!!!

Приглашаем Вас принять участие в практическом семинаре, который ИПБ России проводит совместно с компанией «ГАРАНТ»:

«Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения»

Практический семинар даст обзор основных нововведений в законодательстве и нормативных актах РФ, которые имели место за годовой период, предшествующий дате проведения занятий по спецкурсу, и которые оказали существенное влияние на практику налогообложения. Будут рассмотрены спорные ситуации по вопросам налогообложения и арбитражная практика по ним. Также Вы в максимально короткие сроки научитесь быстро и правильно справляться с поставленными перед Вами профессиональными задачами с помощью Информационно-правового обеспечения ГАРАНТ.

Посетив наш семинар, Вы:

- Получите актуальную информацию по подготовке и сдаче налоговой и бухгалтерской отчетности, а также по последним изменениям текущего периода
- Разберете актуальные проблемные ситуации
- Ознакомитесь с наглядными рекомендациями по заполнению форм налоговых деклараций и иных отчетных документов
- Познакомитесь с авторитетными мнениями по актуальным правовым темам и с аналитическими материалами по спорным вопросам действующего законодательства
- Научитесь пользоваться готовыми информационными решениями системы ГАРАНТ
- Сможете ориентироваться в огромном массиве специализированных материалов
- С помощью новых информационных блоков системы ГАРАНТ научитесь уверенно решать профессиональные вопросы
- Научитесь пользоваться уникальным комплексным сервисом для работы с отчетностью «ГАРАНТ Электронный Экспресс»
- С помощью развернутых практических рекомендаций Службы правового консалтинга ГАРАНТа научитесь разрешать самые сложные и запутанные ситуации и оперативно решать поставленные задачи
- Первыми ознакомитесь с новыми возможностями для работы с правовой информацией, многие из которых являются уникальными и доступны только клиентам «ГАРАНТа»
- Получите возможность пройти тест на «Серебряный сертификат» ГАРАНТа

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

Для пользователей системы ГАРАНТ предусмотрены скидки!

С программой семинара Вы можете ознакомиться на сайте ИПБ России www.ipbr.org в разделе «Курсы и семинары ИПБ России», там же можно заполнить заявку участника.

По окончании курса действительные члены ИПБ России могут пройти тестирование на получение дополнительного аттестата по специализации «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант».

Курс засчитывается профессиональным бухгалтерам, аттестованным ИПБ России, как повышение квалификации в объеме 40 часов.

Подробная информация по телефону: (495)720-54-55,
информационный отдел

И.Н. Ложников, *председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, доцент*

Роль бухгалтерского учета в преодолении финансового кризиса

С 20 по 22 апреля этого года в Италии проходил 34-й ежегодный Конгресс европейской ассоциации бухгалтеров (European Accounting Association, EAA). В центре внимания участников форума было обсуждение роли бухгалтерского учета в преодолении финансового кризиса и места в этом процессе образовательных учреждений (прежде всего организаций высшей школы).

К обсуждению на конгрессе были вынесены следующие проблемы:

- необходимость разработки новых корпоративных стандартов;
- обеспечение данными бухгалтерского учета соответствующей базы для осуществления плановых расчетов;
- проведение на основе показателей бухгалтерского учета анализа «человеческих измерений»;
- участие в выработке системы ценностей и правил поведения предприятий в обществе.

Проблемы МСФО

Рассматривая пути решения указанных проблем, докладчики высказали предположение о том, что целесообразно пересмотреть стратегии применения МСФО и других международно признанных стандартов финансовой отчетности. Суть такого пересмотра – обогатить содержание стандартов «местными традициями», то есть учесть в них национальную специфику в организации бухгалтерского учета и формировании финансовой отчетности.

Особое место в ряде выступлений было уделено необходимости установления более тесного сотрудничества общественных организаций бухгалтеров с государственными институтами, повышению роли представителей высшей школы (ученых) в поддержке усилий национальных регуляторов бухгалтерского учета.

В целом было отмечено, что предполагаемый эффект применения международных стандартов финансовой отчетности и стандартов США не соответствует ожиданиям общественности. Прозвучали упреки в узости целей МСФО, в результате чего их применение не смогло предотвратить дефолты ряда экономик (Греция, Португалия, Ирландия и др.). Поэтому важнейшей задачей является восстановление **релевантности** использования данных бухгалтерского учета (то есть приведение ожидаемого эффекта от использования показателей системы бухгалтерского учета в соответствие с потребностями устойчивого развития экономик).

Достаточно злободневно прозвучали и критические высказывания в отношении практики оценки активов по «справедливой стоимости». В частности, была высказана мысль о необходимости сближения справедливой и «выходной стоимости» – «справедливая стоимость должна строиться на выходной стоимости. В противном случае мы не избавимся в экономике от мыльных пузырей». Иными словами, справедливая стоимость должна тяготеть и отражать прежде всего фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг).

По мнению участников конгресса, в условиях продолжающегося финансового кризиса на первое место выходит решение задачи обеспечения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информацией об уровне эффективности использования ресурсов. В последующем, с целью выравнивания макроэкономических показателей развития отдельных секторов экономик, на основе указанных сведений должны разрабатываться среднесрочные и долгосрочные прогнозы использования ресурсов. В масштабах же деятельности

И.Н. Ложников

В условиях продолжающегося финансового кризиса на первое место выходит решение задачи обеспечения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информацией об уровне эффективности использования ресурсов.

отдельных фирм указанная информация призвана обеспечить процесс управления ресурсами организации, выявление и устранение фактов нерационального использования материальных и трудовых «активов» организации.

Важное место в перечне актуальных задач бухгалтерского учета принадлежит и обеспечению государственных органов, а также руководства организаций информацией о качестве использования корпорациями инвестиционных ресурсов, включая предоставленные им государственные дотации, гранты и другие источники финансирования развития.

Не менее важные задачи стоят и в части повышения информационной составляющей финансовой отчетности, то есть повышения ее качества и достоверности. С этой целью было предложено обеспечить безусловную транспорентность разрабатываемых и действующих стандартов (МСФО).

Сложившийся уровень оплаты труда не позволяет сохранить квалифицированных преподавателей в системе образования

Особая роль бухгалтерских служб

По мнению участников конгресса, необходимо расширить использование экономически обоснованных методов ценообразования – как важнейшей меры защиты инвесторов, рычагом в борьбе с монопольно высокими ценами и фактами использования демпинга. Здесь на первое место выходит работа бухгалтерских служб, их способность обеспечить общество достоверной информацией об уровне фактических издержек производства и реализации продукции (работ, услуг).

Некоторые участники форума отметили наметившуюся в условиях финансового кризиса тенденцию передачи части функций государственного управления (прежде всего по оказанию государственных услуг – образование, аудит и т.д.) в частные руки или соответствующим общественным институтам (Великобритания и некоторые другие страны). В связи с этим возрастают требования и уровень ответственности представителей бухгалтерской профессии, а также необходимость повышения качества образования выпускников высшей школы.

По-видимому, одно только упоминание некоторых из наиболее важных вопросов, вынесенных на обсуждение участников 34-го Конгресса бухгалтеров Европы, а также краткое упоминание содержания предложений по их разрешению позволяют сделать вывод о масштабе проблем, стоящих перед специалистами бухгалтерских служб и работниками системы образования.

К сожалению, участники конгресса были вынуждены констатировать, что некоторые выступающие, достаточно подробно и аргументировано описывая суть проблем и недостатков в современном облике бухгалтерского учета и сложившейся системе подготовки бухгалтерских кадров, то ли из-за недостатка времени и сложности поднятых вопросов, то ли из-за недостаточной проработанности рассматриваемой тематики очень «скупо» излагали пути разрешения поднятых проблем. В ряде же выступлений докладчики вообще ограничивались лишь постановкой задач и последующим приглашением участников конгресса к дискуссии по их разрешению.

Образовательный кризис

Значительная часть работы конгресса была посвящена анализу и оценке состояния современного уровня преподавания экономических дисциплин (прежде всего бухгалтерского учета и родственных ему предметов), а также роли и месту средств массовой информации в освещении работы образовательных учреждений.

К нашему удивлению, с трибуны конгресса прозвучали вполне справедливые (и достаточно знакомые по отечественному опыту) претензии и упреки в адрес национальных руководителей системы образования по поводу крайне низкого уровня оплаты труда преподавателей высшей школы (Австралия, Новая Зеландия и др.). По мнению выступавших, сложившийся уровень оплаты труда не позволяет сохранить квалифицированных преподавателей в системе образования, вынуждает последних при первой возможности переходить на работу в коммерческие структуры.

Естественно, необходимость поддержания приемлемого жизненного уровня не стимулирует молодых ученых к творчеству, так как вынуждает их повышать учебную нагрузку, не оставляя ни времени, ни сил на участие в развитии и совершенствовании методологии бухгалтерского учета.

Повсеместное сокращение абитуриентов вузов из-за отсутствия перспектив их последующего трудоустройства по профессии (еще одно последствие кризиса) также привело к существенному оттоку

наиболее конкурентно способных преподавателей и ученых из вузов, а сами вузы (в лице руководителей учреждений высшей школы) рассматривают преподавателей как средство извлечения доходов – «сделали из преподавателей добытчиков денег».

По мнению значительной части участников конгресса, результатом такого положения явилось снижение творческого потенциала организаций высшей школы, понижение их роли и места в деле развития бухгалтерского учета да и экономической науки в целом.

В этой связи выступающие с сожалением отмечали наличие растущего чувства индивидуализма в университетах, снижение коллективных и «коллегиальных» основ во взаимоотношениях между преподавателями.

Достаточно неоднозначные оценки были даны участниками конгресса и той роли, которую играют средства массовой информации (прежде всего специализированные издания) в развитии системы образования. При этом речь шла как о сложившейся практике предоставления печатными изданиями своих страниц авторам (ведь, как известно, одним из критериев профессионального уровня преподавателей является количество публикаций – «нет публикаций – нет карьерного роста»), так и занимаемому рейтингу собственно изданий.

Прозвучали любопытные данные о том, что рейтинговые агентства в число первых 200 по рейтингу печатных изданий, специализирующихся на экономической тематике, не включили ни одно издание не на английском языке. Как образно было отмечено выступающими, «мы имеем дело с лингвистическим империализмом».

Несмотря на это рейтинги изданий играют существенную роль в формировании имиджа учебных заведений, росте или снижении их популярности в обществе.

В этом плане особое значение приобретает индекс цитирования (Social Sciences Citation Index) публикаций, использование которого, по мнению участников конгресса, позволяет более объективно отражать научную ценность, актуальность и новизну поднимаемых в публикациях вопросов.

Не менее интересные наблюдения были сделаны и в части выбора печатными изданиями тематики публикаций. Выступающие обратили внимание на парадоксальную ситуацию, когда желание изданий максимально сохранить заявленную тематику приводит к снижению тиража журнала: «чем уже критерий, тем сильнее снижается целевая аудитория». Поэтому были высказаны пожелания о необходимости больше материалов посвящать новым пограничным вопросам. Самое же главное, чтобы публикации были не ради публикаций, а действительно поднимали важные как для профессионалов, так и для общества в целом вопросы.

Серьезной проблемой становится и возможность сохранения авторских прав. Дело в том, что интернет-издания в ряде случаев без согласия авторов и издательств размещают («перепечатывают») у себя опубликованные в журналах, брошюрах и газетах материалы, что, естественно, сокращает аудиторию этих изданий.

Отдельные вопросы

Помимо пленарных заседаний значительная часть работы Конгресса проходила в секционном формате по ряду тематических направлений.

«Бухгалтерский учет и корпоративное управление – вклад в исследования». В ходе работы данного симпозиума обсуждались некоторые ключевые проблемы корпоративного управления, включая использование формируемой в системе бухгалтерского учета информации для нужд:

- советов директоров;
- стратегического планирования;
- обмена информацией между организациями и рынками капитала, а также властными органами;
- иных субъектов хозяйственной деятельности.

«Управление бухгалтерским журналом в эпоху функционирования Института научной информации». Участники секции существенное место уделили обсуждению критериев оценки качества публикуемых исследований. В частности, была отмечена роль рецензентов специализированных изданий (журналов) в устранении появления некачественных материалов, возможности своевременно «обнаружить недобросовестность авторов».

«Экономический и финансовый кризис: ухудшение и оценка». Участниками этого симпозиума в рамках обсуждаемых вопросов было отмечено, что МСФО и прежде всего Стандарты 36 и

Рейтинговые агентства в число первых 200 по рейтингу печатных изданий, специализирующихся на экономической тематике, не включили ни одно издание не на английском языке.

39 (IAS 36, IAS 39) не смогли предотвратить «Модели «упадка» экономики». По мнению участников симпозиума, связано это с тем, что во время финансового кризиса бухгалтеры и аудиторы столкнулись с куда более сложными проблемами и изменчивыми ситуациями, чем это было предусмотрено в МСФО.

В настоящее время «обработка нестабильности в измерениях стоимости становится критической, когда рынок не оценивает вероятные будущие потоки». В связи с этим МСФО призваны увеличить раскрытие информации о нестабильных показателях.

«Финансовый учет – исследования, установка стандартов и практика: поиск недостающего звена?» В ходе развернувшейся дискуссии было отмечено, что «исследуемые бухгалтерские проблемы отстают от потребностей практики и зачастую трудно применимы к ней, особенно в отношении эмпирических или теоретических исследований». Поэтому участники симпозиума спрашивают – кому нужны такие исследования? В своих докладах выступающие попытались дать ответ на этот вопрос – для кого ученые должны проводить исследования и кто является их потенциальным потребителем?

«Зеленая книга» Европейской комиссии по аудиту: уроки прошедшего кризиса и будущие возможности». В рамках заявленной темы к обсуждению были предложены следующие вопросы:

- обоснование роли аудита;
- укрепления независимости профессии;
- продвижение развития в системе рынка аудиторских услуг;
- развитие малого и среднего бизнеса.

«История бухгалтерии – прошлое, настоящее и будущее». Помимо исторических экскурсов, участники дискуссии попытались сформулировать направления наиболее актуальных исследований в области бухгалтерского учета в будущем.

«Нематериальные активы и интеллектуальная собственность: окончательная граница бухгалтерии?» Выступающие отметили, что область исследований нематериальных активов растет и развивается с небывалой активностью. Вместе с тем в условиях общего упадка в теории, практике и стандартах бухгалтерского учета необходимы новые исследования оптимальных правил (вариантов) оценки нематериальных активов и повышение роли вузов в этих исследованиях.

«Семейственность в исследованиях бухгалтерского учета: возможности для исследований и публикаций». Темой обсуждений участников данной секции явилось рассмотрение специфики деятельности семейных предприятий и связанные с этим обстоятельством требования к постановке бухгалтерского учета на семейных предприятиях.

«В чем актуальность исследований в управленческом учете?» Наряду с массой вопросов постановочного характера на секции были подняты и достаточно злободневные проблемы. В частности, к обсуждению были вынесены вопросы о необходимости усиления государственного вмешательства в экономику, включая осуществление государственных «интервенций». Также рассматривалась роль бухгалтерского учета в оценке эффективности подобного вмешательства.

В условиях общего упадка в теории, практике и стандартах бухгалтерского учета необходимы новые исследования оптимальных правил (вариантов) оценки нематериальных активов и повышение роли вузов в этих исследованиях.

Библиотека профессионального бухгалтера

Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: Учебное пособие / В.Н. Уродовских. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.: 60x90 1/16. (переплет)
ISBN 978-5-9558-0158-2
Рассмотрены основные предпосылки возникновения рисков, дана их классификация, изложены основы теории управления рисками предприятия. Описаны измерители и показатели производственных рисков, приведены количественные характеристики оценки рисков и критерии выбора решений в условиях неопределенности. Даны основы формирования оптимальных инвестиционных портфелей и описаны модели оценки доходности финансовых активов. Многие теоретические вопросы подкреплены конкретными практическими примерами, решенными в среде Excel.
Для студентов-магистрантов, обучающихся по направлению «Магистр менеджмента», а также для студентов, преподавателей и аспирантов, занимающихся вопросами управления рисками по смежным экономическим направлениям. Код – 134700.02.01. Цена оптовая – 169.90
Отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов: тел.: (495) 363-4260 (доб. 228, 229, 519, 516, 548), e-mail: basebook@infra-m.ru
Книга-почтой: тел.: (495) 363-4260 (доб. 246, 248), факс: (495) 363-4260 (доб. 232), e-mail: podpiska@infra-m.ru
Следите за новинками на сайте: www.infra-m.ru, e-mail: books@infra-m.ru

Откуда берутся болезни

А.К. Абиев

Почему люди страдают различными психосоматическими (плачет мозг, а слезы во внутренних органах) расстройствами? Заметим, что есть четкая закономерность, почему у одних людей болезни сердца, а у других легких, печени, желудка и т.д. Это зависит от ряда факторов, в частности, от типа личности, а значит, от типа реагирования организма конкретной личности на всевозможные трудности и проблемы в повседневной жизни или, как сейчас модно говорить, на стрессовые ситуации.

Не все люди рождаются с одинаковым запасом прочности. Какие гены достались от родителей, как протекала беременность у матери, были ли проблемы во время родов, как прожил младенец первый год жизни, какая была психологическая атмосфера в семье, чему учили (или не учили) в детстве и т.д. и т.п. – все это имеет значение.

Разумеется, к психосоматическим заболеваниям больше склонны лица со слабой психикой, с меньшей энергетикой, как иногда говорят. Но одна лишь энергия не решает все задачи, предъявляемые человеку. Важно прежде всего наличие гармонии между человеком и окружающей жизнью.

В этом отношении уместно вспомнить философию древних греков. Еще более 2000 лет тому назад они считали основой здоровья правильное соотношение между тремя составляющими личности – Эмоции, Воля и Интеллект (Разум).

Представьте себе человека с высоким накалом страстей (эмоций). Естественно, в других секторах это отразится снижением, а это уже дисгармония. Говоря языком русского фольклора – ситуация Лебедя, Рака и Щуки.

Медицина сегодня значительно изменилась, технически вооружилась, лабораторно расширилась, фармакологически обогатилась. Но это же обстоятельство (по законам диалектики) несет с собой немалые трудности. Возникает уже проблема не дефицита, а избытка информации: какое обследование назначить, какой препарат выбрать. При недостатке знаний (а часто в погоне за деньгами пациента) ситуация напоминает известную игру в морской бой.

Эта ситуация еще более усложняется, если у человека психосоматическое расстройство, когда болит какой-нибудь внутренний орган, а на самом деле это проявление депрессии, ипохондрии или невроза.

Тогда человек «садится» на конвейер, который несет его по бескрайним просторам медицины. Коммерческая медицина нужна, но она в силу своей специфики должна не только зарабатывать деньги, но и лечить. К сожалению, частенько финансовые интересы побеждают медицинские.

В заключение еще несколько слов о национальных особенностях отношения к здоровью в разных странах. Например, в России слабо представлено такое понятие или даже практически отсутствует такое понятие, как семейный врач, в отличие от Запада, где такой врач – знаковая фигура.

Народы Востока, особенно Китая, имеют мощный профилактически-оздоровительный стиль жизни. Кстати, еще в древнем Китае считали врачей, лечивших уже свершившиеся болезни, самыми плохими, а выдающимися тех, кто предотвращал болезни. Подобный философский взгляд на здоровье человека, возможно, не совсем подходит всем, но он полезен для ориентации в сложном вопросе, касающемся здоровья человека.

Свои вопросы читатели журнала могут направлять врачу по электронной почте: artur49@mail.ru. Напомним, что на все услуги клиники «Авангард» членам ИПБ Московского региона предоставляется скидка в размере 7%.

На правах рекламы

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

Строительный сезон в разгаре!

ПЕРВАЯ ДОМОСТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ 1·ДСК

КАРКАСНЫЕ ДОМА И КОТТЕДЖИ

ВОЗВОДИМ ДОМА ВАШЕЙ МЕЧТЫ

КАНАДСКАЯ каркасно-панельная ТЕХНОЛОГИЯ СТРОИТЕЛЬСТВА ЗАГОРОДНЫХ ДАЧ И КОТТЕДЖЕЙ

Комплектация дома по варианту «Комфорт»
(стоимость 1 м^2 – 9900 рублей)

- Комплект для наружных стен
- Комплект для внутренних перегородок
- Комплекты цокольного и потолочного перекрытия
- Силовые несущие конструкции
- Пол черновой – доска обрезная 40 мм
- Комплект для крыши – мауэрлат, стропила 150х50 мм подкосы, обрешетка, гидроизоляция. В мансардных домах – утеплитель для кровли
- Входная металлическая дверь
- Монтажный материал – металлические пластины, гвозди, шурупы, болты, монтажная пена, герметик
- Кровельный материал – металлочерепица
- Подшивка свесов крыши – пластик
- Комплект окон пластиковых КВЕ 58 мм, двухкамерный стеклопакет
- Металлический каркас лестницы – для двухэтажных домов
- Комплект для отделки фасада – сайдинг виниловый или фактурная штукатурка, краска и рейки фахверх, искусственный камень
- Комплект для внутренней отделки – гипсокартонный лист или вагонка класс С
- Комплект электрики – провода медные
- Комплект сантехники – трубы для воды и канализации (полипропилен)

Действительным членам ИПБ МР предоставляются льготы!

ПЕРВАЯ ДОМОСТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ 1·ДСК

По всем интересующим вопросам обращайтесь в компанию “1-ДСК”

Телефон горячей линии: 8 (916) 400-36-32.

Сайт: www.1-dsk.ru

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член Международной федерации бухгалтеров IFAC

Новые программы повышения квалификации с возможностью получения дополнительного аттестата профессионального бухгалтера*

ВНИМАНИЕ: НОВИНКА – **ИНТЕРАКТИВНЫЕ ТРЕНИНГИ**!

ИПБ России предлагает своим Действительным членам пройти интерактивные тренинги «Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности» и «Составление налоговой отчетности». По окончании тренингов выдается диплом о прохождении интерактивного тренинга и сертификат о повышении квалификации в объеме 20 часов.
Планируемое время проведения – **сентябрь, октябрь, ноябрь и декабрь 2011 года.**

Кроме того, ИПБ России предлагает посетить следующие спецкурсы повышения квалификации:

Название спецкурса	Присваиваемая квалификация	Планируемое время проведения в 2011 году
Спецкурсы с повышением квалификации в объеме 40 часов		
Внутренний аудит	Внутренний аудитор	Август, сентябрь, октябрь, ноябрь, декабрь
Финансовый менеджмент	Финансовый директор (менеджер)	Сентябрь, ноябрь
Управленческий учет	Директор по управленческому учету	Октябрь, декабрь
Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в строительстве	Главный бухгалтер в строительстве	Сентябрь, ноябрь
Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле	Главный бухгалтер в торговле	Октябрь, декабрь
Спецкурсы с повышением квалификации в объеме 80 часов *(по окончании спецкурса выдаются два сертификата по 40 часов)*		
Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант	Налоговый эксперт-консультант	Август, сентябрь, октябрь, ноябрь, декабрь
МСФО	Главный бухгалтер по МСФО	Сентябрь, октябрь, ноябрь, декабрь

**По окончании любого спецкурса Действительные члены ИПБ России могут пройти тестирование на получение дополнительного аттестата по выбранной специализации.*

Адрес проведения:
г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3, помещение НП «ИПБ России» (ст. м. «Пушкинская», «Тверская»).

По вопросам участия обращаться в информационный отдел НП «ИПБ России» по телефону/факсу **(495)720-54-55** или e-mail: **nalog@ipbr.org**