



ИПБ России

№4 | 2018

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Уступка прав
требования

с. 13

НДФЛ
от продажи
земельного
участка

с. 18

Обзор
арбитражной
практики:
май-июнь
2018 года

с. 29

Оплата труда
учредителю
в единствен-
ном числе

с. 37

Ключевые министры
финансов советского периода

ПАВЛОВ

Валентин Сергеевич
(1937–2003)

Министр финансов СССР В. С. Павлов был инициатором конфискационной денежной реформы 1991 года.

Он намеревался, используя «эффект неожиданности», провести рублевую реформу и стабилизировать денежное обращение в СССР.

22 января 1991 года был подписан Указ об изъятии из обращения и обмене 50- и 100-рублевых купюр действующего образца.

Планы правительства реализовались лишь частично и из обращения изъяли только 14 миллиардов наличности, а главным последствием реформы стала утрата доверия населения к действующему советскому правительству.





Уважаемые коллеги!

ИПБ России актуализировал проект профессионального стандарта «Бухгалтер». В нем по запросу работодателей включена новая обобщенная трудовая функция 7 уровня квалификации «Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, имеющего обособленные подразделения». Трудовая деятельность главного бухгалтера такого экономического субъекта существенно отличается от деятельности главного бухгалтера 6-го уровня квалификации. Она требует от специалиста знаний и умений, необходимых для организации процесса ведения бухгалтерского учета и составления отчетности применительно к условиям деятельности экономического субъекта со сложной организационной структурой.

С 1 июля 2018 года ИПБ России начинает аттестацию на получение дополнительных аттестатов:

- главного бухгалтера организации государственного сектора, имеющей обособленные подразделения;
- главного бухгалтера коммерческой организации, имеющей обособленные подразделения.

Новые аттестаты ИПБ России понадобятся главным бухгалтерам для подтверждения на рынке труда своей более высокой квалификации.

Новый аттестат главного бухгалтера 7-го уровня организации государственного сектора и коммерческой организации уже в действии!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

6 ОБЗОР МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ РАСХОДОВ НА УСЛУГИ АВТОМОБИЛЬНОГО ТРАНСПОРТА



Институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона в 2016 году были разработаны и утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету расходов на услуги автомобильного транспорта. О том, что интересного могут почерпнуть из этих рекомендаций бухгалтеры, рассказывает **И.Н. Ложников**, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.

19 «ПЕРЕНОС» ОБЪЕКТОВ СЕТЕВОГО ХОЗЯЙСТВА ПРИ СТРОИТЕЛЬСТВЕ: БУХУЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ У ИНВЕСТОРА-ЗАСТРОЙЩИКА



Застройщик, получивший разрешение на строительство на участке, на котором находятся объекты сетевого хозяйства, принадлежащие другим организациям, как правило, «переносит» за свой счет мешающие строительству объекты. Операционно-технически это означает ликвидацию имеющихся и строительство новых объектов сетевого хозяйства. Вопросы бухгалтерского учета и налогообложения указанных фактов хозяйственной жизни у застройщика подробно рассмотрены в статье **А.М. Рабиновича**, руководителя Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза».

42 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ



Цель внутреннего контроля бухгалтерской отчетности организации – определение эффективности процедур внутреннего контроля за совершаемыми фактами хозяйственной жизни. В целях повышения качества внутреннего контроля бухгалтерской отчетности организаций Минфином России ежегодно разрабатывается методика аудита бухгалтерской отчетности организаций для внешних аудиторов, которая также используется в деятельности внутренних контролеров. **Л. В. Чхутиашвили**, аудитор, член ИПБ Московского региона, разбирает, какие нюансы нужно учитывать при осуществлении внутреннего контроля бухгалтерской отчетности организаций.



Место действия — Московский регион

- 2 Новости региона
- 6 Обзор методических рекомендаций по бухгалтерскому учету расходов на услуги автомобильного транспорта
И.Н. Ложников

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 13 Стоимость объекта незавершенного строительства
- 13 Уступка прав требования
Д.В. Коновалов
- 14 Выплата денежных призов в расчете 6-НДФЛ
- 15 НДФЛ с купонного дохода по облигациям
- 17 Требование судебных приставов сведений о доходах физических лиц
- 18 НДФЛ от продажи земельного участка
К.В. Котов

Профессиональная бухгалтерия

- 19 «Перенос» объектов сетевого хозяйства при строительстве: бухгалтер и налогообложение у инвестора-застройщика
А.М. Рабинович
- 29 Обзор арбитражной практики: май-июнь 2018 года
А.А. Родионов
- 33 Как учесть выплаты уволенным работникам при УСН
Д.В. Коновалов
- 36 Как подтвердить отправку изменений в устав
Д.В. Коновалов
- 37 Оплата труда учредителю в единственном числе
В.М. Ким
- 40 Когда регистрировать обособленное подразделение при приеме на работу иностранных граждан
М.В. Золотых
- 42 Внутренний контроль бухгалтерской отчетности организаций
Л.В. Чхутиашвили

Новости региона

В Москве увеличились объемы кредитования



Московские предприниматели стали чаще занимать средства для расширения производства и сбыта. Темпы потребительского и корпоративного кредитования в Москве в первые месяцы этого года значительно превысили прошлогодние. Так, за январь – апрель этот показатель увеличился на 22,8%. Для сравнения: в первые четыре месяца 2017 года рост объемов кредитования физических лиц не превышал восьми процентов по сравнению с таким же периодом 2016 года.

По мнению министра Правительства Москвы Владимира Ефимова, «продолжающийся рост реальных зарплат населения Москвы и снижение ставок по кредитам дали возможность горожанам смелее тратить, выгодно финансируя крупные покупки за счет кредитных средств».

Из-за повышающегося спроса на товары и услуги предприниматели стали чаще использовать заемные средства для расширения производства и сбыта. Поэтому темпы роста кредитования бизнесменов по итогам первых четырех месяцев этого года тоже возросли до 20,6 процента, увеличившись по сравнению с аналогичным периодом прошлого года в четыре раза.

Предприниматели могут брать кредиты для новых проектов или для текущей работы в том числе благодаря государственной поддержке от Московского гарантийного фонда. Так, с января по апрель московские малые и средние компании получили в банках более семи миллиардов рублей.

Тарифы на коммунальные услуги вырастут

С 1 июля платежи за коммунальные услуги увеличиваются в среднем по стране на 4%. С указанной даты действуют утвержденные Правительством РФ индексы изменения размера вносимой гражданами платы за услуги ЖКХ в среднем по регионам страны на текущий год (распоряжение Правительства РФ от 26 октября 2017 г. № 2353-р).

Как сказано на сайте Кабинета министров: «Индексы утверждены с учетом среднего роста платы граждан за коммунальные услуги в России с 1 июля 2018 года в размере не более 4%».

Увеличение тарифа зависит от субъекта, для каждого из которых указаны конкретные индексы, они могут быть как больше, так и меньше среднероссийской ставки.

Среди лидеров роста индексов – Москва (5,5%), Санкт-Петербург (6%), Республика Саха (Якутия) (6%), Башкортостан (5,9%), Кировская и Новгородская области (5,5%). Индекс изменения размера вносимой гражданами платы за коммунальные услуги для Московской области составил 4%. Наименьшая индексация предусмотрена в Северной Осетии (3%), Кабардино-Балкарии (3,3%), Дагестане (3,3%), Карачаево-Черкесии, Чечне и Адыгее, а также на Сахалине (3,4%). На Чукотке, в Ханты-Мансийском и Ямало-Ненецком автономных округах, в Самарской области средний платеж за коммунальные услуги вырастет на 4%.

Согласно Жилищному кодексу, правительство регулирует предельный рост платы граждан за коммунальные услуги. С 2013 года коммунальные тарифы в России по постановлению правительства индексируются один раз в год с 1 июля для того, чтобы сдерживать инфляцию.

При этом ФАС России поясняет, что предельные (максимальные) индексы роста тарифов на коммунальные услуги непосредственно по муниципальным

образованиям устанавливает субъект Федерации. Таким образом, даже в территориально близких расположенных муниципалитетах одного региона тарифы могут быть различными. ФАС России обращает внимание, что индексы ограничивают предполагаемое увеличение размера оплаты всех услуг ЖКХ в каждом месяце календарного года.

Детей запретят перевозить на старых автобусах



С 1 июля частично вступает в силу запрет на использование автобусов, возраст которых превышает 10 лет, для перевозки организованных групп детей. С этой даты запрет действует в Москве и Санкт-Петербурге, а также в Московской и Ленинградской областях.

Реформа вводится поэтапно для разных категорий автобусов и регионов. С 1 июля запрещено перевозить детские группы на старых автобусах до 5 тонн, или так называемой категории М2. Для автобусов массой свыше 5 тонн (категория М3) запрет начинает действовать с 1 октября 2018 года и поначалу также будет касаться только Москвы и Санкт-Петербурга, а также Московской и Ленинградской областей. Для перевозок на таких автобусах в других регионах запрет начнет действовать с 1 октября 2019 года.

Правила о возрасте автобусов, на которых можно перевозить детские группы, приняты правительством еще в декабре 2013 года. Но вступление в силу новации несколько раз откладывалось, чтобы позволить регионам и организациям-перевозчикам обновить автопарк. Сегодня, по данным столичного дептранса, средний возраст московского автобуса 4,5 года.

Больше предпринимателей перейдет на онлайн-кассы

С 1 июля стартовал второй этап реализации закона 54-ФЗ о порядке работы предпринимателей с контрольно-кассовой техникой.

Теперь онлайн-кассы для расчетов с клиентами должны быть установлены у предпринимателей и компаний, соответствующих следующим требованиям: у них есть сотрудники, они работают в общепите или занимаются вендингом. Также онлайн-кассы должны применять ИП на вмененном налоге (ЕНВД) и патенте, которые осуществляют розничную торговлю и у которых есть сотрудники, с которыми заключен трудовой договор.

Предприниматели могут использовать только те модели касс, которые занесены в специальный реестр ФНС РФ.

Некоторые организации и торговые операции пока освобождены от использования онлайн-касс. Не использовать онлайн-кассы могут кредитные организации при расчетах и других банковских операциях, организаторы парковок при условии перечисления собранных ими средств в бюджет РФ, а также государственные и муниципальные библиотеки, библиотеки школ и вузов, продавцы безалкогольных напитков, торгующие в том числе через автоматы (например, газированной воды и кваса), продавцы молока в розлив, продавцы газет и журналов. Также не использовать онлайн-кассы можно на борту самолетов, освобожден от применения онлайн-касс бизнес в труднодоступной местности.

Третий этап реформы по внедрению онлайн-касс начнется 1 июля 2019 года и охватит большее число предпринимателей.

Операторы связи будут хранить переписку клиентов



С 1 июля вступила в силу очередная реформа в рамках «пакета Яровой». Речь идет о пакете антитеррористических поправок в законы, предложенных депутатом Госдумы Ириной Яровой и сенатором Виктором Озеровым.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 26.06.2018 № 728 операторы связи должны будут хранить записи разговоров и переписку клиентов до полугода и предоставлять их уполномоченным государственным органам, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность или осуществляющим обеспечение безопасности РФ.

Бюджетники будут получать выплаты на карты «Мир»



С 1 июля все работники бюджетной сферы, госслужащие и студенты будут получать выплаты по заработной плате только на карты «Мир». В соответствии с 161-ФЗ от 27.06.2011 «О национальной платежной системе» летом прошлого года начался перевод выплат этим работникам и учащимся на единую расчетную систему.

По данным Центробанка РФ, в настоящее время выпущено 37 млн карт «Мир», ими пользуются более 95% работников бюджетной сферы и пенсионеров.

Пенсионеры, имеющие другие банковские карты, будут переводиться на платежную систему «Мир» до 1 июля 2020 года.

ФНС России обменивается информацией с зарубежными странами

С 1 июля 2015 года в России вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам. В связи с этим ФНС России были подписаны многосторонние соглашения с зарубежными компетентными органами об автоматическом обмене финансовой информацией в налоговых целях и страновыми отчетами. В Налоговом кодексе Российской Федерации закреплены нормы, направленные на реализацию указанных соглашений.

16 июня 2018 года подписано постановление Правительства Российской

Федерации № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)». Оно было разработано в соответствии со ст. 142.4 НК РФ и основано на правилах международного стандарта по автоматическому обмену финансовой информацией.

Постановление утверждает порядок выявления российскими организациями финансового рынка клиентов – налоговых резидентов иностранных государств, состав информации о них, сроки и порядок ее представления в ФНС России, а также перечень организаций, которым не нужно отчитываться по новым правилам.

С 17 июля 2018 года ФНС России будет принимать отчеты российских организаций о таких клиентах для ранее заключенных договоров: с физическими лицами, стоимость по которым превышает 1 миллион долларов США, с юридическими лицами, стоимость по которым больше 250 тысяч долларов США. Баланс или стоимость договора необходимо указать на конец календарного года. Концом первого отчетного периода является 31 декабря 2017 года.

Приказом ФНС России от 30 мая 2018 г. № ММВ-7-17/360@ утвержден перечень государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией в налоговых целях. В него включены 62 страны и 11 территорий. ФНС России теперь будет передавать полученную от организаций финансового рынка информацию о клиентах, выгодоприобретателях и контролирующих их лицах, а также иную финансовую информацию компетентным органам включенных в перечень иностранных государств (территорий), налоговыми резидентами которых являются эти клиенты, выгодоприобретатели и лица. Также утвержден перечень зарубежных государств (территорий), с компетентными органами которых совершается автоматический обмен страновыми отчетами (отчетами налогоплательщиков, являющихся участниками международной группы компаний). В числе стран, с которыми осуществляется автоматический обмен информацией, Аргентина, Бельгия, Греция, Лихтенштейн, Мексика, Нидерланды, Сейшелы, Сингапур, Соединенное Королевство, Хорватия, Швейцария и др. (приказ ФНС России от 30 мая 2018 г. № ММВ-7-17/359@).



ИПБ РОССИИ

**КОНГРЕСС
ИПБ РОССИИ
2018**

29–30 ноября

КЗ «Измайлово»
(Москва, Измайловское ш.,
д. 71, корп. 5)

**ЗВЕЗДНЫЙ СОСТАВ
ЛЕКТОРОВ:**

- ★ СУХАРЕВ Игорь Робертович
- ★ ШНАЙДЕРМАН Татьяна Александровна
- ★ ЛАПИНА Ольга Гелиевна
- ★ ВОРОБЬЕВА Елена Вячеславовна
- ★ РОЖНОВА Ольга Владимировна
- ★ СМИРНОВА Татьяна Степановна

+ 7 (495) 720 54 55

www.ipbr.org

И.Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, член Президентского совета ИПБ России, заслуженный экономист РФ, доцент, Государственный советник РФ I класса (в отставке)

Обзор методических рекомендаций по бухгалтерскому учету расходов на услуги автомобильного транспорта

В соответствии с Планом работ Комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР», Институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона в 2016 году были утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету расходов на услуги автомобильного транспорта.



И.Н. Ложников

В данных Методических рекомендациях раскрывается порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности расходов на автомобильные перевозки грузов, багажа и пассажиров в организациях, пользующихся услугами автомобильного транспорта, в том числе оказываемых собственным транспортом организации, а также порядок учета расходов по использованию служебного автомобильного транспорта.

Структура Методических рекомендаций включает в себя следующие разделы:

- Общие положения, основные термины и определения;
- Правовая и экономическая характеристика услуг автомобильного транспорта;
- Состав расходов на услуги автомобильного транспорта;
- Первичные учетные документы, применяемые для оформления хозяйственных операций по услугам автомобильного транспорта;
- Особенности формирования учетной политики в отношении расходов на услуги автомобильного транспорта;
- Порядок учета расходов на услуги грузового автомобильного транспорта;
- Порядок учета расходов на услуги пассажирского автомобильного транспорта;
- Порядок учета расходов на услуги служебного автомобильного транспорта;
- Порядок учета расходов собственных подразделений автомобильного транспорта;
- Раскрытие информации о расходах на услуги автомобильного транспорта в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В составе Методических рекомендаций представлено пять приложений, включая:

- Нормативные правовые акты, регулирующие порядок оказания услуг и порядок учета расходов на услуги автомобильного транспорта (Приложение 1);
- Перечень форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций по услугам автомобильного транспорта (Приложение 2);
- Типовые бухгалтерские проводки по учету расходов на услуги служебного автомобильного транспорта (Приложение 3);
- Рекомендации по структуре рабочего плана счетов для организации учета расходов подразделений автомобильного транспорта (Приложение 4);
- Пример раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о расходах на услуги автомобильного транспорта (Приложение 5).

В разделе «Общие положения, основные термины и определения» определена сфера применения Методических рекомендаций, которая распространяется на организации всех форм собственности (за исключением кредитных организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)), а также индивидуальных предпринимателей, которые пользуются услугами автомобильного транспорта.

Методические рекомендации не предназначены для организаций, у которых оказание услуг автомобильного транспорта является основным видом деятельности.

Для обеспечения единообразия в понимании излагаемого материала в указанном разделе приводится содержание основных дефиниций, используемых в документе, включая такие категории,

как груз, грузоотправитель, грузополучатель, перевозчик, партия груза, маршрут, провозная плата, фрахтователь, фрахтовщик и другие.

В разделе «**Правовая и экономическая характеристика услуг автомобильного транспорта**» раскрывается предназначение важнейших федеральных законов и иных нормативных актов в части вопросов юридического регулирования деятельности автомобильного транспорта по перевозкам грузов, пассажиров и багажа. При этом автором Рекомендаций определено правовое поле функционирования основных видов применяемых в автомобильном транспорте договоров, в том числе перевозки грузов, перевозки пассажиров и фрахтования. Для этой цели по каждому виду договоров описывается его предмет, права и обязанности сторон, важнейшие требования к содержанию и порядку оформления, срока исполнения и ответственности за ненадлежащее исполнение сторонами своих обязательств. В частности, перечисляются конкретные виды и размеры санкций за причиненный организациям ущерб, в том числе связанный с утратой груза, его порчей и повреждением, несвоевременным представлением транспортных средств перевозчиком, задержку (простоя) транспортных средств и контейнеров по вине грузоотправителя и в ряде других случаев.

В Методических рекомендациях определен порядок исчисления провозной платы, которая устанавливается по соглашению сторон, а при перевозке грузов, пассажиров и багажа автомобильным транспортом общего пользования – по тарифам, утвержденным в соответствии с транспортными уставами и кодексами.

В разделе «**Состав расходов на услуги автомобильного транспорта**» отмечается, что услуги автомобильного транспорта могут оказываться собственными транспортными средствами организации, арендованными транспортными средствами, сторонними организациями по договорам перевозки и фрахтования.

При этом характер (принадлежность) используемых транспортных средств существенно влияет на состав и содержание расходов, формирующих стоимость услуг автомобильного транспорта. В целом же расходы на услуги автомобильного транспорта относятся к расходам по обычным видам деятельности, которые включают в себя затраты, обусловленные технологией и организацией перевозок, в том числе:

- стоимость израсходованного автомобильного топлива всех видов;
- стоимость запасных частей;
- стоимость автомобильных аптечек, огнетушителей, знаков аварийной остановки и др. материалов и оборудования, необходимых для допуска автотранспортных средств к эксплуатации;
- стоимость работ (услуг) производственного характера, связанных с эксплуатацией автотранспортных средств и поддержанием их в исправном состоянии, включая моечно-очистительные работы, диагностику, шиномонтаж, стоимость ремонта всех видов, технического обслуживания, проведения периодических технических осмотров и т.п.;
- оплата труда водителей транспортных средств с отчислениями на социальные нужды (обязательные страховые взносы);
- амортизация автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов к ним; расходы на обязательное и добровольное страхование автотранспортных средств, перевозимых пассажиров и грузов, гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- арендные (лизинговые) платежи за автотранспортные средства в соответствии с заключенными договорами аренды (лизинга) и счетами арендодателей (лизингодателей);
- расходы на организацию и управление подразделений автомобильного транспорта (общепроизводственные расходы);
- иные расходы, обусловленные технологией и организацией транспортного и экспедиционного обслуживания.

В разделе «**Первичные учетные документы, применяемые для оформления хозяйственных операций по услугам автомобильного транспорта**» излагаются важнейшие требования к содержанию и порядку оформления первичных учетных документов. Одновременно с этим автором приводится перечень наиболее применяемых форм указанных документов (приложение № 2).

При этом достаточно подробно излагаются требования к заполнению основного документа по перевозкам пассажиров и багажа – путевого листа. Также отмечается, что в соответствии со статьей 6 Устава автомобильного транспорта запрещаются перевозки грузов, пассажиров и багажа без оформления путевого листа на соответствующее транспортное средство. При этом в методических рекомендациях также содержится информация о порядке заполнения в путевых листах показаний приборов

Услуги автомобильного транспорта могут оказываться собственными транспортными средствами организациями, арендованными транспортными средствами, сторонними организациями по договорам перевозки и фрахтования

Необходимо определить порядок распределения расходов на оказание транспортных услуг между потребителями таких услуг и другими подразделениями организации, а также сторонними потребителями

контроля и регистрации (одометров) пробега транспортного средства, включая данные о времени выезда транспортного средства с постоянной стоянки и его заезда на постоянную стоянку.

В части правил оформления перевозимых грузов отмечается, что груз, на который не оформлена транспортная накладная, в соответствии со ст. 8 Устава автомобильного транспорта перевозчиком к перевозке не принимается, в связи с чем в настоящих Рекомендациях описывается порядок их составления (количество экземпляров, порядок идентификации, типовая форма и т.д.).

Значительное место в документе отведено и порядку оформления Актов по претензиям сторон, связанных с нарушениями условий договоров перевозки грузов и договоров фрахтования. При этом в Рекомендациях дается исчерпывающий перечень возможных случаев, требующих оформления подобных актов, включая:

- невывоз по вине перевозчика груза, предусмотренного договором перевозки грузов;
- непредставление транспортного средства и контейнера под погрузку;
- утрата или недостача груза, повреждения (порча) груза;
- непредъявление для перевозки груза, предусмотренного договором перевозки груза;
- отказ от пользования транспортным средством, предоставляемым по договору фрахтования;
- просрочка доставки груза;
- задержка (простой) транспортных средств, предоставляемых под погрузку и выгрузку;
- задержка (простой) контейнеров, принадлежащих перевозчику и предоставленных под погрузку.

В разделе «*Особенности формирования учетной политики в отношении расходов на услуги автомобильного транспорта*» указываются как общие требования к содержанию учетной политики организации, так и приводятся рекомендации, отражающие специфику работы автомобильного транспорта. В частности, организации должны определить:

- используемые формы первичных учетных документов для оформления хозяйственных операций по услугам автомобильного транспорта и правила (график) документооборота в отношении таких документов;
- сроки, на которые оформляются путевые листы в организации,

и сроки передачи путевых листов в бухгалтерию;

- порядок документального оформления и списания на расходы на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг) стоимости израсходованного автомобильного топлива (по фактически израсходованному топливу, в пределах норм, установленных Минтрансом России, в пределах норм, указанных в технической документации производителя транспортного средства, в пределах норм, разработанных организацией самостоятельно). В случае использования норм расхода топлива в учетной политике организации также закрепляется порядок учета и списания отклонений фактических расходов на топливо от расходов по используемым нормам;
- порядок учета остатков автомобильного топлива в топливных баках автотранспортных средств;
- порядок бухгалтерского учета, списания на расходы на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг) и контроля за движением переданных в эксплуатацию автомобильных шин, аккумуляторов, запасных частей, инструментов, спецодежды, иных аналогичных ценностей;
- порядок учета расходов на ремонт автотранспортных средств (с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов» или без его использования);
- номенклатуру статей расходов на содержание и эксплуатацию служебного автотранспорта;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с расходами на услуги автомобильного транспорта.

Особое место в разработке учетной политики уделено вопросам организации бухгалтерского учета в обособленных транспортных подразделениях. При этом автором Рекомендаций указывается на необходимость для подобных структур предусмотреть выделение соответствующих субсчетов и аналитических счетов в рабочем плане счетов организации, установить отдельную номенклатуру статей расходов данного подразделения, определить порядок учета транспортной работы и калькуляции себестоимости оказанных транспортных услуг, разработать формы таких калькуляций. Существенным моментом признана и необходимость определения порядка распределения расходов на оказание

транспортных услуг между потребителями таких услуг и другими подразделениями организации, а также сторонними потребителями (покупателями, заказчиками). Приведены и некоторые другие рекомендации формирования учетной политики в обособленных транспортных подразделениях.

В разделе **«Порядок учета расходов на услуги грузового автомобильного транспорта»** раскрываются правила учета услуг грузового автотранспорта, для чего данные услуги рассматриваются отдельно для каждого субъекта правоотношений, а именно: у грузоотправителя и у грузополучателя.

Так, у **грузоотправителя** объем расходов по использованию грузового автотранспорта, в зависимости от условий поставки, включается в полную себестоимость готовой продукции поставщика или признается выручкой грузоотправителя. При этом важнейшим фактором, определяющим объем услуг, принимаемых на себя грузоотправителем (поставщиком) или грузополучателем, является порядок (момент) передачи покупателю (грузополучателю) права собственности на груз (товар).

В настоящих Рекомендациях автором проанализированы пять основных форматов (конфигураций) подобных условий расчетов, включая:

1. Когда по условиям договора поставки (купли-продажи) товары (продукция) считаются переданными от продавца покупателю на складе продавца (производителя) (поставка на условиях франко-завод, франко-склад продавца, франко-перевозчик), то транспортные расходы после погрузки товаров (продукции) на автотранспортные средства осуществляются за счет покупателя.
2. При перевозках от пункта отправления до пункта назначения собственными транспортными средствами продавца расчеты с покупателем за транспортные услуги учитываются продавцом в порядке, установленном для учета доходов и расходов по обычным видам деятельности. (В бухгалтерском учете грузоотправителя (продавца) доходы отражаются по дебету счета 90 «Продажи», а расходы на оказание транспортных услуг – по кредиту счета 90 «Продажи».)
3. При перевозках от пункта отправления до пункта назначения транспортными средствами сторонних

перевозчиков расчеты грузоотправителя с перевозчиком учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а расчеты с покупателем за транспортировку проданных товаров (продукции) – обособленно по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

4. При поставках продукции на условиях франко-завод (франко-склад продавца), когда продавец осуществляет доставку продукции от склада продавца до пункта назначения по агентскому договору с покупателем за вознаграждение, агентское вознаграждение учитывается продавцом как доходы по обычным видам деятельности, а расходы по перевозке осуществляются за счет покупателя.

5. Если договором поставки (купли-продажи) предусмотрено, что передача проданных товаров (продукции) покупателю осуществляется в месте назначения, указанном покупателем (ином, чем склад продавца (производителя)), и продавец осуществляет за свой счет доставку до места назначения, то в бухгалтерском учете продавца транспортные расходы на доставку товаров (продукции) до места назначения отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу».

Каждый из перечисленных выше форматов расчетов проиллюстрирован условными примерами, в которых приведены соответствующие хозяйственные записи.

Несомненным достоинством настоящих Рекомендаций можно считать и описанный автором порядок учета расчетов грузоотправителя с перевозчиком при предъявлении последним возможных претензий. Указанный порядок также описывается с помощью данных условного примера.

Правила учета расходов на услуги грузового автотранспорта у **грузополучателя** определяются в зависимости от вида полученных ценностей: основных средств, материалов, товаров и других видов запасов.

Так, расходы на услуги грузового автомобильного транспорта по доставке приобретаемых объектов основных средств включаются в стоимость этих объектов. При этом если один и тот же автомобиль перевозит несколько объектов основных средств, приобретаемых

Важнейшим фактором, определяющим объем услуг, принимаемых на себя грузоотправителем, является порядок передачи покупателю права собственности на груз

Разовые поездки сотрудников автомобильным транспортом общего пользования и на такси в производственных целях принимаются на основании утвержденных авансовых отчетов и подтверждающих документов

организацией, то стоимость транспортных услуг распределяется между этими объектами в порядке, установленном учетной политикой организации. Например, пропорционально количеству мест груза, пропорционально массе перевезенного груза, пропорционально стоимости перевозимых объектов и др. Расчет транспортных расходов, происходящих на отдельные объекты, оформляется бухгалтерской справкой, иным первичным документом, предусмотренным учетной политикой организации.

Расходы на услуги грузового автомобильного транспорта в связи с приобретением материалов и товаров должны отражаться в бухгалтерском учете грузополучателя одним из способов, закрепленных в учетной политике:

- включаются в стоимость приобретаемых материалов по дебету счета 10 «Материалы»;
- учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы»;
- учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
- учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов по дебету счета 44 «Расходы на продажу» (только для приобретаемых товаров).

Автором рекомендаций каждый из описанных выше способов учета транспортных расходов, по приобретению материалов и товаров сопровождается условным примером, что призвано обеспечить читателям однозначное понимание этих правил.

В разделе **«Порядок учета расходов на услуги пассажирского автомобильного транспорта»** описываются правила учета услуг пассажирского автотранспорта, оказываемых как собственными автотранспортными средствами, так и автотранспортными средствами сторонних организаций.

При этом расходы на услуги пассажирского транспорта учитываются получателем услуг в зависимости от назначения таких расходов по дебету счетов:

- 20 «Основное производство» – при получении транспортных услуг по перевозке работников основного производства (например, перевозка вахтовых работников основного производства, перевозка работников до удаленных производственных подразделений основного производства и обратно и т.п.);

- 23 «Вспомогательные производства» – при получении транспортных услуг по перевозке работников вспомогательных производств;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при получении транспортных услуг по перевозке работников обслуживающих производств и хозяйств;
- 44 «Расходы на продажу» – при получении транспортных услуг по перевозке работников сбытовых подразделений организации, работников организаций торговли.

Расчеты со сторонними транспортными организациями по перевозкам пассажиров автомобильным транспортом по договорам фрахтования транспортных средств первоначально отражаются в бухгалтерском учете организации – получателя транспортных услуг на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы на перевозки сотрудников организации легковыми такси в производственных целях, целях управления производством по заключенным со службами такси договорам отражаются организацией по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» (организациями торговли – по дебету счета 44 «Расходы на продажу») по документам, подтверждающим факт осуществления перевозки (заказы, реестры заказов, квитанции, счета поставщика и др.), и стоимости, определенной в билете, иных документах в соответствии с условиями договора. Датой перевозки считается дата, указанная в квитанции, заказе, реестре заказов за отчетный период, ином подтверждающем документе.

Разовые поездки сотрудников организации автомобильным транспортом общего пользования и на такси в производственных целях принимаются к бухгалтерскому учету на основании утвержденных авансовых отчетов и приложенных к ним документов, подтверждающих факт поездки и ее оплаты. В частности, это могут быть билеты автомобильного транспорта общего пользования, квитанции на оплату пользования легковым такси, чека ККМ или слипа, если автомобиль оснащен ККМ или терминалом для приема банковских карт, и т.п. Признание расходов на услуги автомобильного транспорта общего пользования, такси осуществляется в сумме фактически произведенных

расходов на дату утверждения авансового отчета. При оплате услуг легкового такси корпоративной банковской картой датой признания расходов является дата операции, указанная в выписке банка о движении средств по карте.

В разделе **«Порядок учета расходов на услуги служебного автомобильного транспорта»** определен механизм организации учета расходов по эксплуатации автомобильного транспорта, используемого для перевозки пассажиров и грузов в целях организации управления производством. При этом в рамках действия настоящих рекомендаций данный автомобильный транспорт (собственный или арендованный у сторонних организаций, индивидуальных предпринимателей по договорам аренды (лизинга)) считается служебным.

В бухгалтерском учете расходы на услуги служебного автомобильного транспорта учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Подробная номенклатура отдельных видов расходов на содержание и эксплуатацию служебного автотранспорта и порядок их признания приведены в специальной таблице.

Особое внимание в настоящем разделе уделено порядку признания расходов на автомобильное топливо, которое в соответствии с учетной политикой организация может в оперативном учете списываться по утвержденным нормам расхода топлива. В этом случае в учетной политике также утверждается и порядок учета отклонений фактического расхода автомобильного топлива от утвержденных норм. При этом в качестве таких «плановых» норм организации могут использовать утвержденные Минтранс России «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» (распоряжение Министерства транспорта Российской Федерации от 14 марта 2008 г. № АМ-23-р), а также нормы, указанные производителями эксплуатируемых автотранспортных средств. Допускается разработка норм расхода топлива организацией самостоятельно, желательно с привлечением независимых экспертов.

Также достаточно подробно описывается порядок учета расходов на все виды ремонта и технического обслуживания автотранспортных средств, которые в случае их выполнения собственными силами признаются в составе расходов организации по обычным видам деятельности. Указанные затраты должны признаваться в тот

период, когда эти расходы будут фактически произведены, т.е. на дату, указанную в соответствующем первичном учетном документе (в акте приемки выполненных работ, счетах и т.п.), подтверждающем совершение таких расходов. При этом расходы на материалы и запасные части, израсходованные при ремонте, техническом обслуживании автотранспортных средств признаются в составе расходов на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств на дату их отпуска со склада организации в соответствии с первичными учетными документами.

Кроме того, даны и соответствующие рекомендации правил учета расходов на оплату труда, затрат на обязательные государственные технические осмотры, расходов на страхование и другие виды затрат.

Для систематизации порядка отражения в бухгалтерском учете расходов на служебный автотранспорт перечень типовых учетных записей приведен в Приложении № 3.

В разделе **«Порядок учета расходов собственных подразделений автомобильного транспорта»** излагается содержание расходов собственных подразделений автомобильного транспорта организаций. Для целей организации бухгалтерского учета расходы собственных подразделений автомобильного транспорта сгруппированы в Методических рекомендациях по двум направлениям (частям):

- производственные расходы;
- расходы на управление.

Первая группа расходов – производственные расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг по перевозкам грузов, пассажиров и других услуг (экспедиторских, погрузочно-разгрузочных, предоставление транспортных средств в пользование по договорам фрахтования и др.), обусловленных технологией и организацией перевозок, учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства».

Вторая группа расходов – расходы на управление подразделения автомобильного транспорта, как правило, первоначально аккумулируются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с последующим списанием в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» или учитываются непосредственно по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» без предварительного накопления на счете 25.

Выполнение ремонта и технического обслуживания автотранспортных средств собственными силами признается в составе расходов организации по обычным видам деятельности

Организация устанавливает в составе учетной политики порядок калькулирования себестоимости и распределения расходов собственных подразделений транспорта между потребителями их услуг

С целью расчета себестоимости услуг автомобильного транспорта и распределения расходов собственных подразделений автомобильного транспорта между потребителями услуг (другими подразделениями организации, сторонними потребителями – организациями и физическими лицами) организация устанавливает в составе учетной политики порядок калькулирования себестоимости и распределения расходов собственных подразделений транспорта между потребителями их услуг. При этом формы калькуляций себестоимости устанавливаются отдельно для грузового и пассажирского автомобильного транспорта. Калькуляционные единицы, формы плановых и отчетных калькуляций должны закрепляться в составе учетной политики организации.

Для оказания практической помощи в данном вопросе в методических рекомендациях приводятся соответствующие рекомендации. В частности, в качестве калькуляционных единиц предлагается использовать наиболее распространенные их виды, включая для грузового транспорта:

- единица массы (тыс. тонн, тонна) перевозимых грузов;
- машино-час (тыс. машино-часов) работы транспортного средства;
- объем транспортной работы (тонно-километр, тыс. тонно-километров), а для легкового пассажирского транспорта машино-час работы транспортного средства.

Также в методических рекомендациях предусмотрена возможность указанным подразделениям сделать выбор наиболее оптимального варианта исчисления себестоимости данных услуг, в том числе:

- по прямым затратам (без расходов на организацию и управление производством – общепроизводственных и общехозяйственных расходов) – сокращенная себестоимость;
- с учетом расходов на управление производственным подразделением автомобильного транспорта (общепроизводственных расходов) – производственная себестоимость;
- с учетом расходов на организацию и управление производством (общехозяйственных расходов) – полная себестоимость.

Выбранный способ определения себестоимости услуг автомобильного транспорта закрепляется в учетной политике.

С целью распределения расходов собственных подразделений автомобильного транспорта между потребителями услуг (другими подразделениями организации, сторонними потребителями – организациями и физическими лицами) объем оказанных потребителям транспортных услуг умножается на себестоимость единицы услуги. При этом может применяться как фактическая, так и плановая себестоимость единицы услуги автомобильного транспорта. В последнем случае организация должна установить в учетной политике порядок распределения отклонений фактической себестоимости услуг автомобильного транспорта от плановой себестоимости.

Указанные выше способы ведения бухгалтерского учета собственными подразделениями автомобильного транспорта проиллюстрированы на условных примерах, что является несомненным достоинством Рекомендаций.

В разделе *«Раскрытие информации о расходах на услуги автомобильного транспорта в бухгалтерской (финансовой) отчетности»* отмечается, что организации, для которых оказание услуг автомобильного транспорта по перевозкам грузов, пассажиров и багажа не является основным видом деятельности, раскрывают в бухгалтерской отчетности информацию о расходах на услуги автомобильного транспорта только в тех случаях, когда такая информация является существенной для оценки и принятия решений заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом необходимо иметь в виду, что в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств. Также хотелось бы напомнить, что уровень существенности для целей раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется организацией самостоятельно.

Пример раскрытия информации о расходах на услуги автомобильного транспорта приведен в составе пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности в Приложении № 5.

Д.В. Коновалов, налоговый эксперт

Стоимость объекта незавершенного строительства

- ❓ **Может ли выписка из регистров налогового учета организации о первоначальной (остаточной) стоимости объекта на дату перехода права собственности являться подтверждением стоимости объекта незавершенного строительства, вносимого в уставный (складочный) капитал, для целей налога на прибыль?**

Выписка из регистров налогового учета организации может являться подтверждением стоимости объекта незавершенного строительства

Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пунктом 1 статьи 277 НК РФ имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

Из письма Минфина России от 17.07.2014 № 03-03-06/1/35104 следует, что подтверждением для организации, вносящей в уставный (складочный) капитал объект незавершенного строительства, в целях статьи 277 НК РФ может являться оформленная надлежащим образом выписка из регистров налогового учета данной организации о первоначальной (остаточной) стоимости указанного объекта на дату перехода права собственности.

Таким образом, действующим законодательством прямо не предусмотрено, какими документами можно подтвердить стоимость объекта незавершенного строительства, вносимого в уставный (складочный) капитал, для целей налога на прибыль. Однако из анализа норм НК РФ и позиции Минфина России следует, что выписка из регистров налогового учета организации о первоначальной (остаточной) стоимости объекта на дату перехода права собственности может являться подтверждением стоимости объекта незавершенного строительства, вносимого в уставный (складочный) капитал, для целей налога на прибыль.

Уступка прав требования

- ❓ **Банк имеет долю в акционерном обществе в размере 55%. Акционерное общество у иной организации приобрело по договору уступки права требования задолженность банка перед иной организацией. Впоследствии акционерное общество простило долг банку, приобретенный по договору уступки права требования. Обязан ли банк включить в налоговую базу по налогу на прибыль сумму прощенной задолженности?**



Согласно статье 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Пунктом 8 статьи 250 НК РФ определено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

Статья 251 НК РФ определяет доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

На основании подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собственности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде).

Однако, по нашему мнению, данная норма неприменима к сумме прощенного долга. То есть банк в рассматриваемой ситуации обязан включить в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль сумму прощенной задолженности.

Следовательно, данная сумма подлежит обложению налогом на прибыль организаций.

Данный вывод согласуется с позицией Минфина России, которую он изложил в своем письме от 08.02.2013 № 03–03–06/1/3094. Поскольку отсутствовала передача имущества, то оснований для освобождения от обложения налогом суммы прощенной задолженности нет.

В Письмах от 20.06.2012 № 03–03–06/1/315, от 05.04.2010 № 03–03–06/1/232 Минфин России приходит к аналогичным выводам.

Сумма прощенной задолженности подлежит отражению в составе доходов должника для целей налогообложения прибыли организаций»

К.В. Котов, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

Выплата денежных призов в расчете 6-НДФЛ

? Подлежат ли отражению в расчете сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, по форме 6-НДФЛ суммы выплат денежных призов участникам лотереи, если организация в целях рекламной акции производит такие выплаты, а денежные призы не превышают 4000 рублей?

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекса) налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации (далее – сведения по форме 2-НДФЛ), а также расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом.

В разделе 1 расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ), утвержденного приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ–7–11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее – приказ ФНС России от 14.10.2015 № ММВ–7–11/450@), указываются обобщенные по всем физическим лицам суммы начисленного дохода, исчисленного и удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующей налоговой ставке.

Согласно пункту 3.3 Порядка заполнения и представления расчета по форме 6-НДФЛ, утвержденного приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@, по строке 020 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ указывается обобщенная по всем физическим лицам сумма начисленного дохода нарастающим итогом с начала налогового периода.

Строка 030 «Сумма налоговых вычетов» заполняется согласно значениям кодов видов вычетов налогоплательщика, утвержденных приказом ФНС России от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов».

На основании пункта 28 статьи 217 Кодекса не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц доходы, не превышающие 4000 рублей, полученные налогоплательщиком за налоговый период в виде выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг).

В этой связи организация вправе не отражать в расчете по форме 6-НДФЛ доход, полученный физическими лицами в проводимых рекламных акциях в виде денежных призов, не превышающих 4000 рублей за налоговый период.

В случае если размер указанных доходов, например, полученных одним и тем же физическим лицом, превысит в налоговом периоде 4000 рублей, то данный доход подлежит отражению в расчете по форме 6-НДФЛ.

НДФЛ с купонного дохода по облигациям

- ❓ **Общество 10.05.2016 произвело выплаты купонного дохода по документарным неконвертируемым процентным облигациям 07 и 08 серии на предъявителя с обязательным централизованным хранением, регистрация которых осуществлена 06.05.2010. При выплате купонного дохода владельцам облигаций физическим лицам – нерезидентам Российской Федерации Общество исчислило, удержало и перечислило в бюджет НДФЛ. В отношении выплат купонного дохода в адрес физических лиц – резидентов исчисление, удержание и перечисление НДФЛ эмитентом не производилось. Должно ли Общество исполнить обязанности налогового агента по НДФЛ в отношении доходов физических лиц по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация которых осуществлена до 01.01.2012, права по которым учитываются в депозитарии на счете депо владельца этих ценных бумаг, депозитном счете депо, счете депо доверительного управляющего?**

Исполнение Обществом обязанностей налогового агента по НДФЛ в отношении доходов физических лиц – резидентов по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением было основано на положениях подпунктов 5, 7 пункта 2 статьи 226¹ Кодекса и положениях письма ФНС России от 18.12.2014 № БС-4-11/26242@, согласно которым в отношении доходов физических лиц по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены до 01.01.2012, права по которым учитываются в депозитарии на счете депо владельца этих ценных бумаг, депозитном счете депо, счете депо доверительного управляющего, налоговым агентом признается депозитарий.

Вместе с тем по данному вопросу существует иная позиция, согласно которой в отношении дохода по указанным выше ценным бумагам выполнение обязанностей налогового агента осуществляет эмитент облигаций, проводящий выплату процентного дохода напрямую налогоплательщику или через своих платежных агентов (письмо Минфина России от 26.11.2014 № 03-08-13/60311).

Таким образом, имеется неясность по вопросу исполнения обязанностей налогового агента по НДФЛ в отношении доходов физических лиц по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация которых осуществлена до 01.01.2012, права по которым учитываются в депозитарии на счете депо владельца этих ценных бумаг, депозитном счете депо, счете депо доверительного управляющего.

Особенности получения доходов в денежной форме и иных денежных выплат по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением определены в статье 71 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ), введенной в действие Федеральным законом

Доходы физических лиц в виде выигрышей и призов в рекламных мероприятиях, полученные за налоговый период и не превышающие 4000 рублей, не облагаются НДФЛ



При выпуске эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением, осуществленном до 01.01.2012, налог исчисляет, удерживает и перечисляет эмитент облигаций, в том числе и с физических лиц

от 03.06.2011 № 122-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О рынке ценных бумаг», и статьи 214¹ и 310 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 122-ФЗ).

Положения Закона № 122-ФЗ в части облигаций, не являющихся федеральными государственными эмиссионными ценными бумагами с обязательным централизованным хранением, не имеют обратной силы и подлежат применению к отношениям, возникающим после введения его в действие.

В информационном письме ФСФР России от 15.01.2013 № 13-СХ–03/542 «О некоторых особенностях регулирования отношений, связанных с документарными облигациями на предъявителя с обязательным централизованным хранением» также разъяснено, что действие статьи 7¹ Закона № 39-ФЗ в части облигаций, не являющихся федеральными государственными эмиссионными ценными бумагами с обязательным централизованным хранением, распространяется на облигации, государственная регистрация выпусков которых или присвоение идентификационных номеров выпускам которых осуществлены после 01.01.2012.

Таким образом, в отношении выплат дохода по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация которых осуществлена до 1 января 2012 года, права по которым учитываются в депозитарии на счете депо владельца этих ценных бумаг, депозитном счете депо, счете депо доверительного управляющего, обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога на доходы физических лиц возлагается в соответствии со статьями 226, 226¹ Кодекса на российскую организацию – эмитента ценных бумаг.

Официальные разъяснения Минфина России по вопросу выполнения обязанностей налогового агента по НДФЛ в отношении процентного дохода по эмиссионным ценным бумагам изложены в письме от 26.11.2014 № 03–08–13/60311, согласно которому, если выпуск эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением осуществлен до 01.01.2012, то в общем порядке у депозитария, участвующего в сборе списков (в том числе у выбранного эмитентом платежного агента), не возникает обязанностей налогового агента в отношении выплачиваемых сумм процентного дохода по таким ценным бумагам. Налог должен быть исчислен, удержан и перечислен эмитентом облигаций, в том числе и с физических лиц, резидентов и нерезидентов Российской Федерации.

При этом в соответствии с пунктом 7 статьи 226¹ Кодекса исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с финансовыми инструментами срочных сделок и операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, в порядке, установленном главой 23 Кодекса, в следующие сроки:

- по окончании налогового периода;
- до истечения налогового периода;
- до истечения срока действия договора в пользу физического лица.

В соответствии с пунктом 14 статьи 226¹ Кодекса при невозможности полностью удержать исчисленную сумму налога в соответствии со статьей 226¹ Кодекса налоговый агент должен определить возможность удержания суммы налога до наступления наиболее ранней даты из следующих дат:

- одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором налоговый агент не смог полностью удержать исчисленную сумму налога;
- даты прекращения действия последнего договора, заключенного между налогоплательщиком и налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществлял исчисление налога.

При невозможности удержать у налогоплательщика полностью или частично исчисленную сумму налога вследствие прекращения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату, в отношении которой он признается налоговым агентом, налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме должен уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком в соответствии со статьей 228 Кодекса.

Учитывая вышеизложенное, ПАО признается налоговым агентом при выплате купонного дохода по эмиссионным ценным бумагам с обязательным

централизованным хранением, государственная регистрация которых осуществлена до 01.01.2012, и обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц.

При этом, если по итогам налогового периода у ПАО отсутствует возможность исчислить и удержать полностью или частично сумму налога, Общество, выступая в качестве налогового агента, должно сообщить налоговому органу о невозможности удержания суммы налога по итогам налогового периода в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Требование судебных приставов сведений о доходах физических лиц

Правомерно ли истребование судебными приставами – исполнителями у налоговых органов сведений о доходах физических лиц – должников?

В соответствии со статьей 12 Федерального закона от 21.07.1997 № 118-ФЗ «О судебных приставах» судебный пристав – исполнитель вправе получать при совершении исполнительных действий необходимую информацию, объяснения и справки.

Также пунктом 2 части 1 статьи 64 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» установлено, что в процессе исполнения требований исполнительных документов судебных пристав – исполнитель вправе запрашивать необходимые сведения, в том числе персональные данные, у физических лиц, организаций и органов, находящихся на территории Российской Федерации, получать от них объяснения, информацию, справки.

При этом реализация права на получение информации об имущественном положении должника имеет ряд ограничений, связанных, в частности, с необходимостью соблюдения права на налоговую тайну, предоставленного статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 1 статьи 102 НК РФ установлено, что налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, за исключением сведений, являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя – налогоплательщика (плательщика страховых взносов).

За разглашение налоговой тайны лица, получившие доступ к ней, несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Кроме того, Соглашением ФССП России от 04.04.2014 № 0001/7 и ФНС России от 14.04.2014 № ММВ–23–8/3@ «О порядке взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов при исполнении исполнительных документов» установлен перечень информации, представляемый налоговыми органами судебным приставам – исполнителям для исполнения последних исполнительных документов. Сведения о доходах должника по форме 2-НДФЛ в указанном перечне отсутствуют.

Также частью 9 статьи 69 Федерального закона № 229-ФЗ установлен ограниченный перечень сведений, которые могут быть запрошены судебным приставом – исполнителем у налоговых органов, который также не содержит сведения о доходах должника по форме 2-НДФЛ.

Данный перечень является закрытым и расширительному толкованию не подлежит.

Указанная позиция отражена в решении Арбитражного суда Забайкальского края от 14.08.2013 по делу № А78–4835/2013, оставленном без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2013, оставленных без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 12.02.2014, а также в определении Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 17.06.2014 № ВАС–7001/14 об отказе в передаче дела № А78–4835/2013 в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора.

Сведения о доходах по форме 2-НДФЛ не являются информацией об имуществе или денежных средствах должника, которые необходимы судебному приставу – исполнителю для своевременного, полного и правильного исполнения

За разглашение налоговой тайны лица, получившие доступ к ней, несут ответственность, установленную действующим законодательством.



Раздел земельного участка, находящегося в собственности, не влечет за собой прекращения права собственности на такой земельный участок

исполнительных документов, а также на которые может быть обращено взыскание, предусмотренное Федеральным законом № 229-ФЗ.

Таким образом, представление налоговыми органами сведений о доходах должника по форме 2-НДФЛ, являющихся налоговой тайной, по запросу судебного пристава – исполнителя законодательством Российской Федерации об исполнительном производстве не установлено, за исключением случаев, когда указанные сведения являются общедоступными вследствие предоставления налогоплательщиком соответствующего согласия на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 102 НК РФ.

НДФЛ от продажи земельного участка

? Как определить в целях уплаты налога на доходы физических лиц срок нахождения в собственности в случае продажи земельного участка, образовавшегося в результате раздела?

Позиция Министерства финансов Российской Федерации по данному вопросу в соответствии со статьей 34² Налогового кодекса Российской Федерации отражена в письмах Минфина России от 17.12.2013 № 03–04–07/55742 и от 24.05.2013 № 03–04–07/18572, доведенных для сведения и учета в работе до налоговых органов письмом ФНС России от 20.02.2014 № БС–4–11/2957@, а также в письме от 28.10.2016 № 03–04–05/63232.

Минфин России указал на то, что срок нахождения в собственности образованных при разделе земельных участков для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц следует исчислять с даты регистрации вновь образованных земельных участков в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Позиция Минфина России соответствует правовой позиции судов, в частности определению Верховного суда Российской Федерации от 19.10.2011 № 5-В11–69, определению Конституционного суда Российской Федерации от 13.05.2014 № 1129-О.

Однако по этому вопросу имеются судебные акты с противоположной позицией судов, изложенной в том числе в определении Краснодарского краевого суда от 21.08.2015, определении Верховного суда Российской Федерации от 26.02.2016 № 18-КФ15–3370, где суды пришли к выводу, что раздел земельного участка, принадлежащего субъекту правоотношений на праве собственности, не влечет за собой прекращения права собственности на такой земельный участок, так как его части являются частями единого земельного участка.

Вместе с тем судебная практика, сложившаяся в том числе после вынесения указанного выше определения Верховного суда Российской Федерации от 26.02.2016 № 18-КФ15–3370, приводит к выводу, аналогичному выводам, изложенным в письмах Минфина России от 17.12.2013 № 03–04–07/55742 и от 24.05.2013 № 03–04–07/18572 и определениях Верховного суда Российской Федерации от 19.10.2011 № 5-В11–69 и Конституционного суда Российской Федерации от 13.05.2014 № 1129-О, указывая на то, что срок нахождения в собственности образованных при разделе земельных участков для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц следует исчислять с даты регистрации вновь образованных земельных участков в ЕГРП (например, определения Верховного суда Российской Федерации от 19.10.2011 по делу № 5-В11–69 и от 19.12.2016 по делу № 5-КГ16–16, Московского городского суда от 10.03.2015 по делу № 4г/5–2449/2015, апелляционные определения Алтайского краевого суда от 09.12.2015 по делу № 33а–10706/15, Челябинского областного суда от 28.11.2016 по делу № 11а–15627/2016, Новосибирского областного суда от 12.07.2016 по делу № 33а–6471/2016, Алтайского краевого суда от 20.04.2016 по делу № 33а–4391/20016).

ФНС России в письме от 24.03.2017 № БС–4–11/5455 указывает, что позиция Минфина России, изложенная в указанных выше письмах, не противоречит законодательству Российской Федерации и судебным актам, вступившим в законную силу.

Одновременно ФНС России обращает внимание на необходимость рассмотрения вопросов определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в случае продажи земельного участка, образовавшегося в результате раздела, в каждом конкретном случае по существу и с учетом конкретных обстоятельств независимо от наличия решений налоговых органов по аналогичным вопросам, руководствуясь разъяснениями Минфина России и складывающейся судебной практикой.



А.М. Рабинович, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза»

«Перенос» объектов сетевого хозяйства при строительстве: бухучет и налогообложение у инвестора-застройщика

Если инвестор-застройщик коммерческого объекта промышленного или жилого назначения (далее – застройщик) получил разрешение на строительство на участке, на котором находятся объекты сетевого хозяйства (электро-, тепло-, водо-, газоснабжения, телефонии и т.п.), принадлежащие другим организациям, то, как правило, застройщик на основе соглашений с этими организациями и полученных от них технических условий «переносит» за свой счет мешающие строительству объекты. Операционно-технически это означает ликвидацию имеющихся и строительство новых объектов сетевого хозяйства (далее – перенос объектов), с юридически-экономической точки зрения происходит возмещение ущерба, связанного с изъятием земельного участка не для государственных или муниципальных нужд (ст. 15 ГК РФ).



А.М. Рабинович

Обычно потери собственника, связанные с уничтожением его имущества, возмещаются главным образом в натуральной и частично в денежной форме – путем передачи в его собственность новых объектов инженерных сетей и сооружений с приложением документов, необходимых для государственной регистрации права на недвижимое имущество, и перечисления денег в размере, необходимом для уплаты налога на прибыль со стоимости полученного имущества.

Ниже будут рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и налогообложения указанных фактов хозяйственной жизни у застройщика.

1. Некоторые правовые аспекты обязанности по переносу сетевых объектов

Обратить внимание на эти аспекты необходимо для последующей правильной квалификации расходов на перенос объектов.

1.1. Когда обязанность по передаче не предусмотрена техническими условиями переноса объектов

Согласившись осуществить перенос объектов собственника за пределы зоны застройки на условиях собственника,

Общество приняло на себя обязательства соблюдения технических условия, выданные собственником, включая условие о передаче перенесенных объектов собственнику.

Но не всегда технические условия предусматривают обязанность застройщика передать перенесенные объекты собственнику. Однако, по нашему мнению, и в этом случае у застройщика возникает обязанность передать собственнику перенесенные объекты.

Согласно ст. 304 ГК РФ, собственник может требовать устранения всяких нарушений его права, хотя бы эти нарушения и не были соединены с лишением владения. Указанное право принадлежит также лицу, хотя и не являющемуся собственником, но владеющему имуществом на праве пожизненного наследуемого владения, хозяйственного ведения, оперативного управления либо по иному основанию, предусмотренному законом или договором (ст. 305 ГК РФ).

Осуществляя строительство, Общество частично или полностью разрушает объекты, находящиеся (проложенные через) зону застройки, нарушая таким образом права их собственника. Данное нарушение может быть устранено восстановлением разрушаемого объекта (его части) путем его переноса за пределы зоны застройки. Очевидно, что перенесенный объект, будучи частью



При уклонении собственника от принятия перенесенных объектов у застройщика возникают налоговые риски

недвижимой вещи – комплексного сетевого объекта, должен принадлежать собственнику последнего.

Таким образом, полагаем, что обязанность передать собственнику перенесенный объект возникает у застройщика в силу закона и в тех случаях, когда она не предусмотрена техническими условиями.

1.2. Когда собственник уклоняется от принятия перенесенных объектов

Закон прямо не предусматривает ситуацию, в которой застройщик, осуществивший вынос инженерных коммуникаций, принадлежащих другому лицу, за пределы зоны строительства, сталкивается с отказом собственника коммуникаций принять вновь проложенные коммуникации.

Согласно ст. 6 ГК РФ, в случаях, когда отношения, регулируемые гражданским законодательством, прямо не урегулированы законодательством или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, применяется гражданское законодательство, регулирующее сходные отношения (аналогия закона). При невозможности использования аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права) и требований добросовестности, разумности и справедливости.

Полагаем, что отношения между застройщиком, осуществляющим вынос инженерных коммуникаций за пределы зоны строительства, и собственника инженерных коммуникаций аналогичны отношениям между заказчиком строительных работ и подрядчиком, осуществляющим перестройку принадлежащего

заказчику сооружения самостоятельно или с привлечением субподрядчиков.

Согласно п. 4 ст. 753 ГК РФ, сдача результата строительных работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами. При отказе одной из сторон от подписания акта в нем делается отметка об этом, и акт подписывается другой стороной. Односторонний акт сдачи или приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными.

Таким образом, в качестве выхода из сложившейся ситуации мы полагаем возможным направить фактическому собственнику перенесенных объектов, уклоняющемуся от их приемки, по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, акт о приеме-передаче с просьбой подписать акт и направить его обратно в определенный срок, по истечении которого застройщик будет рассматривать ситуацию как уклонение собственника от подписания акта и считать односторонний акт, подписанный со своей стороны, действительным подтверждением передачи перенесенных объектов их собственнику.

При этом, согласно п. 7 ст. 720 ГК РФ, если уклонение заказчика от принятия выполненной работы повлекло за собой просрочку в сдаче работы, риск случайной гибели изготовленной (переработанной или обработанной) вещи признается перешедшим к заказчику в момент, когда передача вещи должна была состояться. В рассматриваемом случае это будет последняя дата срока для подписания акта собственником, предложенная застройщиком при направлении акта собственнику.

Отсутствие односторонней передачи застройщиком перенесенных объектов их фактическим собственникам повлечет за собой, как увидим ниже, риск отказа в учете для целей налога на прибыль расходов на создание данных объектов и отказа в вычете НДС, предъявленного при их строительстве.

1.3. Когда собственник переносимых объектов не установлен

С точки зрения гражданского законодательства подлежащий переносу объект, собственник которого не установлен, следует рассматривать как бесхозяйную вещь. Согласно п. 1 ст. 225 ГК

РФ, бесхозяйной является вещь, которая не имеет собственника или собственник которой неизвестен, либо, если иное не предусмотрено законами, от права собственности на которую собственник отказался.

Поскольку подлежащий переносу объект рассматривается как бесхозяйный, обязанности по выносу такого объекта за пределы зоны строительства перед кем-либо у застройщика не возникает.

2. Расходы на ликвидацию существующих и строительство новых сетевых объектов

2.1. Бухгалтерский учет

Формирование первоначальной стоимости объекта строительства регулируется Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160 (далее – Положение). Поскольку, не имея, согласно п. 1.1 ст. 30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», статуса ФСБУ для целей указанного закона, оно, тем не менее, является вполне действующим и применяемым в силу п. 1 той же статьи (разумеется – впрочем, как и все остальные ПБУ, – в части, не противоречащей закону и более поздним нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету, – см. об этом абз. 2 раздела «Правила ведения бухгалтерского учета» Информации Минфина России № ПЗ–10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», письмо Минфина России от 07.12.2011 г. № 03–03–06/1/810).

Согласно п. 3.1.7 Положения, расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство, не включаются в первоначальную стоимость объектов строительства. В то же время, согласно п. 7–8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина от 30.03.2001 № 26н, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, включающая в себя, в частности, «иные»

затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Из этого логически следует, что, если затраты на перенос объектов являются необходимым условием строительства объекта застройщика, то они должны считаться «иными» затратами, непосредственно связанным с сооружением объекта застройщика.

Дополнительно это подтверждается Методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации, утвержденной Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1 (далее – Методика). Согласно п. 4.78 данной методики, при составлении сметы на строительство в главу «Подготовка территории строительства» подлежат включению:

- затраты на освобождение территории строительства от имеющихся на ней строений, лесонасаждений, промышленных отвалов и других мешающих предметов, переселение жильцов из сносимых домов, перенос и переустройство инженерных сетей, коммуникаций, сооружений, путей и дорог, снятие и хранение плодородного слоя почвы и т.п.;
- компенсация стоимости сносимых (переносимых) строений и насаждений, принадлежащих организациям и (или) физическим лицам.

Поскольку при описании первой группы затрат не уточняется, кому должны принадлежать сносимые строения, переустраиваемые инженерные сети и коммуникации – застройщику или иным лицам, то, следовательно, данное обстоятельство не имеет значения для включения соответствующих затрат в стоимость строительства. Это – во-первых.

Во-вторых, как уже отмечалось, компенсация стоимости сносимых (переносимых) строений, принадлежащих организациям (не застройщику), может осуществляться как в денежной, так и в натуральной форме, что в случае принадлежности переносимых объектов иным организациям практически стирает различие между первой и второй группой перечисленных затрат застройщика.

Таким образом, п. 3.1.7 Положения в рассмотренной части не применяется как противоречащий более позднему ПБУ 6/01, и затраты застройщика на перенос объектов других собственников включаются в стоимость строительства

Затраты на перенос объектов, являющиеся необходимым условием строительства объекта застройщика, включаются в первоначальную стоимость основных средств

К стати:

Чтобы обосновать экономически оправданные расходы в составе затрат на перенос объектов, включаемых в амортизируемую первоначальную стоимость объекта застройщика, следует различать затраты на ликвидацию мешающих строительству объектов и затраты на возведение новых объектов взамен переносимых. И если первые (а следовательно, и амортизация их) всегда экономически оправданы, то вторые – не всегда, а только в случае передачи перенесенных объектов их фактическому собственнику в силу договора или закона. Когда же такая передача, как это имеет место в случае бесхозяйных, мешающих строительству объектов, невозможна, то и экономическая оправданность затрат застройщика на создание новых объектов взамен ликвидированных с включением их в амортизируемую первоначальную стоимость объекта застройщика (а следовательно, и расходы в виде их амортизации) может быть поставлена налоговыми органами под сомнение.

объекта застройщика, формируя его первоначальную стоимость (аналогичной позиции придерживается Минфин России, например, в отношении затрат на снос собственных зданий в письме от 07.03.2013 № 03–03–06/1/6914).

Учет указанных затрат полностью или частично в ином порядке (например, в письме Минфина России от 11.09.2009 № 03–05–05–01/55 было предложено считать расходы на снос мешающих строительству зданий и сооружений расходами отчетного периода) чреват налоговыми спорами по налогу на имущество.

В учете затраты на перенос объектов застройщик ведет на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденный Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н). При этом, согласно Плану счетов, на субсчете 08–3 «Строительство объектов основных средств» учитываются все расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство, что еще раз косвенно подтверждает необходимость учета расходов на перенос объектов, включаемых в сводный сметный расчет в соответствии с п. 4.78 Методики, в составе расходов на строительство объекта застройщика (косвенно, потому что План счетов, как известно, является ненормативным правовым документом по бухгалтерскому учету, – см. Письмо Минфина России от 15 марта 2001 г.

№ 16–00–13/05 «О применении нового плана счетов бухгалтерского учета»).

При этом в аналитическом учете затрат на строительство объекта застройщика на счете 08 целесообразно, как увидим ниже, вести обособленный учет затрат на перенос объектов.

2.2. Налог на прибыль

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ, первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

В данной норме в отличие от ПБУ 6/01 нет перечня возможных затрат на сооружение основных средств, в том числе «иных», непосредственно с ним связанных. Но это не меняет сути дела – экономический характера затрат на перенос «чужих» объектов как условия строительства объекта застройщика и в этом смысле их непосредственной связи с созданием последнего.

С учетом этого, а также приведенного выше п. 78 Методики регулирующие органы и арбитражные суды считают, что и для целей налогообложения необходимые для осуществления строительства затраты застройщика на ликвидацию перенос и компенсацию стоимости ликвидируемых объектов, принадлежащих другому собственнику, включаются в стоимость строительства, формируя первоначальную стоимость возводимого объекта (письма Минфина России от 17.06.2010 № 03–03–06/1/418 от 25.01.2010 № 03–03–06/1/18, от 28.05.2008 № 03–03–06/1/338, от 28.05.2007 № 03–03–06/1/333, от 16.10.2006 № 03–03–04/1/692, от 27.02.2006 № 03–03–04/1/145, от 25.01.2006 г. № 03–03–04/1/56 УФНС России по г. Москве от 07.08.2012 № 16–15/071535@, постановления ФАС Уральского округа от 07.03.2013 № Ф09–1109/13 по делу № А60–29907/2012, ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2011 по делу № А21–5028/2010, ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2009 по делу № А53–7005/2008–С5–37, ФАС Западно-Сибирского округа от 04.06.2010 по делу № А46–23695/2008).

И, как представляется, отсутствие в последние годы судебных споров по данному вопросу показывает, что в целом эта позиция принимается и не оспаривается

Расходы на ликвидацию переносимых сетевых объектов включаются в бухгалтерскую и налоговую стоимость его объектов строительства

налоговыми органами, то есть сама по себе не содержит налоговых рисков.

В то же время следует иметь в виду, что в отсутствие такой формы налоговой отчетности, как баланс, первоначальная стоимость основных средств «интересует» налоговый учет исключительно в качестве будущих расходов в виде амортизации, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Соответственно эти расходы должны отвечать общим требованиям ст. 252 НК РФ, в частности, быть экономически оправданными.

В бухгалтерском учете в силу требования об оформлении каждого факта хозяйственной жизни первичным учетным документом и регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета (п. 1, 3 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете») затраты на перенос бесхозяйных объектов подлежат обязательному отражению (отдельный вопрос, где – в составе первоначальной стоимости объекта застройщика или в составе прочих расходов). Но оправданность уменьшения на эти затраты в любом случае чистой прибыли собственников застройщика может быть подвергнута сомнению как его контрольными органами, так и общим собранием при утверждении промежуточных дивидендов в АО (промежуточного распределения прибыли в ООО) и/или годовой бухгалтерской отчетности.

Иногда, кроме затрат, непосредственно связанных с переносом мешающих строительству сетевых объектов других собственников, у застройщиков возникают и другие обусловленные договором с собственниками затраты, например, на независимую оценку переносимых объектов, в отношении которых также встают вопросы о порядке их бухгалтерского и налогового учета.

3. Передача перенесенных объектов собственникам

3.1. Бухгалтерский учет

Перенесенные объекты не принимаются застройщиком к учету в качестве обособленных объектов основных средств, поскольку не соответствуют условиям признания, перечисленным в п. 4 ПБУ 6/01, – ни всем вместе одновременно, как того требует указанный пункт, ни даже каждому по отдельности:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Обусловлено это тем, что застройщик не планирует использовать перенесенные объекты с получением экономических выгод, а намерен передать собственникам КС в качестве компенсации за ликвидированные сетевые объекты.

Передача построенных объектов собственнику оформляется согласованным сторонами первичным документом (им может быть акт как по форме ОС–1, так и по иной форме) по стоимости фактических затрат застройщика на их сооружение (для этого и следовало учитывать данные затраты на счете 08 обособленно от других затрат на строительство объекта застройщика). Но при этом в бухгалтерском учете застройщика передача объектов не отражается. Потому что при записи Дебет 91 Кредит 08 на сумму затрат на перенос объектов они будут исключены из первоначальной стоимости объекта застройщика, что противоречило бы сказанному в п. 2.1 настоящей статьи, а с экономической точки зрения вело бы, как увидим ниже, по сути к непризнанию затрат на перенос объектов ни застройщиком, ни собственником.

3.2. Налог на прибыль

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ, амортизируемым имуществом в целях налогообложения прибыли организаций признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. В качестве части амортизируемого имущества

Единовременное списание в бухгалтерском учете расходов на независимую оценку стоимости переносимых объектов может привести к спорам с налоговыми органами по налогу на имущество

В целях налога на прибыль передача перенесенных объектов собственнику не является для застройщика безвозмездной передачей

под основными средствами в целях налогообложения прибыли понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100000 рублей (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Застройщик не намерен стать собственником перенесенных объектов и использовать их в качестве средств труда для извлечения дохода, производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. Поэтому в налоговом учете застройщика перенесенные объекты не учитываются как амортизируемое имущество (объекты основных средств).

В целом позиция о включении затрат застройщика на перенос объектов в первоначальную стоимость объекта застройщика ему выгодна, потому что альтернативой ей мог бы стать отказ учесть для целей налогообложения, в том числе через амортизацию, указанные затраты как связанные с созданием якобы безвозмездно передаваемых другому собственнику объектов (п. 16 ст. 270 НК РФ). Однако, исходя из определения безвозмездности в п. 2 ст. 248 НК РФ, полагаем, что в данном случае нельзя говорить о безвозмездной передаче перенесенных объектов собственнику, поскольку у него имелось встречное обязательство освободить необходимый застройщику земельный участок и предоставить технические условия переноса сетевых объектов (здесь можно провести аналогию с непризнаваемыми безвозмездными затратами застройщика жилых домов на обременения – письмо Минфина России от 05.07.2016 № 03-03-РЗ/39299). Кроме того, передача в качестве компенсации ущерба также не считается безвозмездной передачей, что косвенно подтверждается различием в ст. 250 НК РФ доходов в виде сумм возмещения убытков или ущерба (п. 3) и в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (п. 8). По нашим наблюдениям, и Минфин России ни в одном из своих разъяснений по рассматриваемому вопросу не характеризовал передачу/получение перенесенных объектов как безвозмездные.

Поэтому и в налоговом учете застройщика передача перенесенных объектов собственнику (на основе тех же

первичных документов, что и в бухгалтерском учете) не отражается – затраты на перенос остаются частью первоначальной налоговой стоимости объекта застройщика и признаются для целей налога на прибыль в виде его амортизации. Потому что они являются экономически оправданными (п. 1 ст. 252 НК РФ), так как направлены на строительство коммерческого объекта и не являются безвозмездно передаваемыми другому лицу.

3.3. НДС

3.3.1. О начислении НДС

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача имущества прав. При этом передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг). При этом не признаются объектом налогообложения передача на безвозмездной основе дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) (подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Во второй из приведенных норм четко выделены две ситуации, в любой из которых (два условия при выполнении хотя бы одного из которых) безвозмездная передача определенного имущества не признается реализацией:

- передача непосредственно органам государственной власти и органам местного самоуправления;
- передача по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению.

Соответственно, даже если отвлечься от вопроса о том, выполняется ли в рассматриваемом случае условие о безвозмездной передаче перенесенных объектов, она все равно не может не признаваться объектом налогообложения НДС, поскольку не выполняется

в полной мере ни одно из условий: в качестве принимающей стороны выступает не орган государственной власти (местного самоуправления), а если перенесенные объекты передаются специализированной организации, то это обычно происходит не по решению указанных органов, поскольку такой перенос, как правило, не носит характера обременения, устанавливаемого при предоставлении органами государственной власти земельного участка под застройку, а представляет собой компенсацию застройщиком собственнику имущества ущерба, причиняемого имуществу в ходе строительства, осуществляемую в рамках гражданско-правовых отношений между частными лицами.

Таким образом, передача застройщиком перенесенного имущества его собственникам признается реализацией и облагается НДС, что подтверждается правоприменительной практикой.

Так, в письме Минфина России от 6 декабря 2016 г. № 03-07-07/72371 констатируется, что на основании подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ передача соответствующих объектов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию данных объектов по их назначению, не признается объектом налогообложения НДС в случае, если такая передача осуществляется на безвозмездной основе, а также по решению органов государственной власти и органов местного самоуправления.

В Постановлении ФАС Московского округа от 17 апреля 2012 г. по делу № А40-109075/10-35-581 также указано, что объект обложения НДС при передаче инженерных сетей и внешних коммуникаций эксплуатационным организациям не возникает только в том случае, если инвестором будет получено решение органов государственной власти или органов местного самоуправления о передаче таких объектов специализированным организациям, осуществляющим их использование или эксплуатацию по назначению. А в Постановлении Девятого ААС от 10 февраля 2012 г. № 09АП-36900/2011-АК дополнительно акцентировано, что в указанном решении должно быть определено конкретное имущество, подлежащее передаче органам государственной власти, органам местного самоуправления специализированной организации.



В то же время в Решении АС г. Москвы от 17 октября 2008 г. по делу № А40-47400/08-142-160, принятом в пользу налогоплательщика, которому налоговый орган вменял неначисление НДС при передаче перенесенных объектов, вывод о непризнании подобной передачи реализацией изложен таким образом, что может дать повод предполагать, будто наличие конкретного решения органов власти с указанием конкретного имущества не является обязательным – достаточно лишь, что орган власти признает организацию-получателя специализированной организацией: «Согласно п. 3 Постановления Правительства Москвы от 22.08.2000 г. № 660 ОАО «Мосэнерго», с которым Общество заключило соглашение № 144 от 24.01.05 г., является специализированной организацией, осуществляющей эксплуатацию переданного Обществом имущества. Таким образом, передача на безвозмездной основе Обществом электрических сетей, подстанций ОАО «Мосэнерго» – специализированной организации, осуществляющей использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению, согласно пп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ не является объектом налогообложения НДС».

А в другом деле налоговый орган и суд поменялись ролями: первый для того, чтобы отказать организации-застройщику в вычете НДС, предъявленного при создании переданных объектов, исходил из того, что передача специализированной организации, признаваемой таковой органом государственной власти (ПАО «МОЭСК»), не признается реализацией и в отсутствие соответствующего решения органов власти, а суд его в этом не поддержал (Постановление Девятого ААС

Передача перенесенных объектов собственнику образует у застройщика объект налогообложения НДС

¹ Отметим отсутствие разъяснений Минфина России и ФНС России о том, как решать указанную проблему в отношении обремененный застройщика, передаваемых им органам государственной власти (местного самоуправления) или по их решению специализированным организациям: для целей налога на прибыль, как уже указывалось, такая передача квалифицируется как возмездная, что позволяет застройщику признавать расходы на создание «обременительных» объектов (письмо Минфина России от 05.07.2016 № 03-03-РЗ/39299). В то же время распространение этой квалификации на НДС потребует от застройщиков начислять НДС со стоимости передаваемых объектов, поскольку, как видели, согласно подп. 2 п. 2 ст. 146 не признается объектом налогообложения только соответствующая безвозмездная передача. Имелись ли в виду эти последствия для НДС, когда принималось решение по налогу на прибыль, не ясно (но если даже и так, то все равно застройщик не «в накладе», имея общий выигрши по обязательству перед бюджетом в размере 2% от стоимости объектов, передаваемых органам государственной власти (местного самоуправления) или по их решению специализированным эксплуатирующим организациям, – экономия в размере 20% по налогу на прибыль минус 18% «потеря» по НДС).

от 10 июля 2017 г. № 09АП–25174/2017, оставленное в силе Постановлением АС Московского округа от 18 октября 2017 г. по делу № А40–234615/2016).

Чтобы не дать неоднозначной позиции налоговых органов и судебной практике сбить себя с толку, предлагается:

- во-первых, с учетом более поздней позиции московских судов 2012 года не ориентироваться на их нечетко выраженную судебную позицию 2008 года,
- а, во-вторых, исходить из того, что на основе подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ гораздо легче опровергнуть претензии налогового органа в завышении вычетов в связи с непризнанием им объектом налогообложения передачи имущества специализированным организациям не по решению органа государственной власти (местного самоуправления), чем претензии в занижении налоговой базы по той же операции, якобы непропорционально квалифицированной налогоплательщиком в качестве не являющейся объектом налогообложения.

Иными словами, для снижения налоговых рисков рекомендуется придерживаться позиции Минфина России, соответствующей буквальному содержанию подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ, и облагать НДС рассматриваемую передачу перенесенных объектов.

Если согласиться с тем, что для целей налога на прибыль перенесенные объекты передаются собственнику не безвозмездно, то и налоговая база по НДС с указанной передачи должна определяться не в порядке, установленном п. 2 ст. 154 НК РФ для безвозмездной передачи товаров (работ, услуг). Как указано в постановлениях АС Центрального округа от 15 декабря 2017 г. по делу № А36–10953/2016, АС Московского округа от 17.02.2017 № А40–80207/2015, недопустимо делать в отношении одних и тех же хозяйственных операций взаимоисключающие налоговые выводы по налогу на прибыль и по НДС, налоговое законодательство не предполагает разной гражданско-правовой квалификации в учете приобретенных услуг для целей исчисления разных видов налогов¹. Соответственно налоговая база при передаче перенесенных объектов будет определяться застройщиком как сумма фактических затрат на их создание (что, впрочем, в силу последнего абзаца п. 1 ст. 105.3 НК РФ будет равняться рыночной стоимости объектов, если

при создании их подрядным способом застройщик и подрядчики не являлись взаимозависимыми лицами).

В случае если перенесенные объекты не будут переданы застройщиком собственникам (например, в случае уклонения последних от принятия перенесенных объектов на баланс), но налоговой инспекции станет известно, что указанные объекты фактически эксплуатируются собственниками их собственниками, инспекция может прийти к выводу о том, что передача вновь перенесенных объектов фактически состоялась, но была скрыта застройщиком с целью уклонения от уплаты НДС. В этом случае возможно доначисление застройщику НДС по операциям передачи перенесенных объектов да еще с начислением штрафа в размере 40% по п. 2 ст. 122 НК РФ.

3.3.2. О вычете НДС

Согласно п. 1, 6 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, при условии приобретения всего перечисленного для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 настоящего Кодекса, то есть в том числе не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ (подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ).

При следовании застройщиком позиции, изложенной в предыдущем пункте настоящей статьи – при налогообложении им операции по безвозмездной передаче перенесенных объектов, им будут выполнены условия, установленные п. 1, 6 ст. 171 НК РФ, что позволит принять к вычету НДС, предъявленный при создании этих объектов.

В случае квалификации застройщиком указанной передачи как операции, не признаваемой реализацией, НДС, предъявленный при создании передаваемых объектов, к вычету не принимается,

а включается в их стоимость на основании подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ.

В то же время существует судебная практика, в которой суды признавали правомерность вычета НДС и при передаче объектов обременений в собственность органов государственной власти, не признаваемой объектом налогообложения по подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ (постановления ФАС Северо-Западного округа от 05.12.2013 № А56-1445/2013, от 06.04.2012 № А56-40046/2011, ФАС Московского округа от 22.06.2011 № КА-А40/5782-11, от 28.09.2012 № А40-2842/12-20-12, от 08.06.2012 № А40-99255/11-129-427).

Так, в одном из случаев по условиям инвестиционного договора общество (инвестор-застройщик) должно было построить на выделенном земельном участке и передать муниципалитету Дом народного творчества и инженерные сети. Без выполнения этого условия общество не могло получить в собственность здание, реконструируемое под отель. Инспекция посчитала, что общество неправомерно заявило вычет НДС по расходам, связанным со строительством передаваемых в собственность муниципалитета объектов (нарушен подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ). Суд с этим не согласился и указал, что в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 все затраты, связанные с приобретением и сооружением объекта, включаются в его первоначальную стоимость. Расходы общества на инвестиционный договор связаны с деятельностью, направленной на получение прибыли. Они формируют первоначальную стоимость реконструируемого здания. Здание предназначено для использования под отель, т.е. для операций, облагаемых НДС, и налог, уплаченный при строительстве отеля, Дома творчества и инженерных сетей, подлежит вычету (постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.12.2013 № А56-1445/2013).

Этой же логикой застройщик может попытаться воспользоваться и в случаях, когда перенесенные объекты не будут переданы собственникам по независящим от него причинам, например, из-за уклонения собственников от принятия объектов или из-за обнаружения собственников, то есть не будет операции, в связи с которой застройщик сможет начислить НДС непосредственно на стоимость затрат, по которым был предъявлен налог, аргументируя это тем, что вынос инженерных коммуникаций



за пределы зоны застройки являлся условием строительства объекта застройщика, предназначенного для использования в деятельности, облагаемой НДС. То есть, исходя из того, что подрядные работы по строительству новых сетевых объектов приобретались не ради передачи их результатов собственникам, а в конечном счете с целью создания нового объекта основных средств застройщика, используемого для облагаемой НДС деятельности, в стоимость которого эти работы вошли.

В то же время наличие судебной практики, приведенной в данном пункте настоящей статьи, свидетельствует, что принятие к вычету «входящего» НДС, относящегося к перенесенным объектам, в тех случаях, когда их стоимость не будет обложена этим налогом, может привести к отказу от принятия заявленных налоговых вычетов. Особенно это относится к НДС по строительству новых объектов взамен мешающих строительству объекта застройщика бесхозных сетевых объектов, которые даже потенциально не могут быть обложены НДС при их передаче.

Если среди ликвидируемых застройщиком сетевых объектов окажутся не только основные средства, но и объекты незавершенного строительства, то у застройщика возникает еще один потенциальный риск по НДС.

Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. При этом в целом ряде ситуаций регулирующие органы, с одной стороны, и суды – с другой, по-разному подходят

НДС, предъявленный при переносе бесхозных объектов, застройщику лучше не принимать к вычету

К стати:

С учетом позиции Минфина России в отношении вычетов «осторожничает» с ними и ФНС России, сообщая, что вопрос применения вычетов по НДС в отношении приобретенных объектов недвижимости, подлежащих ликвидации в связи с осуществлением на их месте строительства нового объекта, который будет использоваться в операциях, подлежащих налогообложению НДС, требует согласования с Минфином (п. 3 письма ФНС России от 17.06.2015 № ГД-4-3/10451@). Судебные решения по этому спорному вопросу разные: есть как в пользу налогоплательщика, разрешающие вычет (постановления АС Западно-Сибирского округа от 15.03.2016 № А67-8553/2014, Десятого АСС от 15.05.2012 по делу № А41-45980/11, Девятого АСС от 30.11.2009 № 09АП-22629/2009-АК), так и в поддержку позиции налоговых органов о недопустимости вычета (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 12.03.2012 № А11-706/2011, ФАС Московского округа от 14.05.2009 № КА-А40/3703-09-2, Девятого АСС от 20.08.2009 № 09АП-13768/2009-АК, 09АП-13770/2009-АК).

к ответу на вопрос, использовались ли спорные товары (работы, услуги), имущественные права для осуществления облагаемых операций.

Минфин России и налоговые органы, исходя из «пооперационной» природы НДС (по нашим подсчетам, в гл. 21 НК РФ слово «операция» используется в налоговом смысле более 100 раз), оценивают с указанной точки зрения каждую отдельно взятую операцию саму по себе – участвует ли она «лично и непосредственно» в производстве облагаемых товаров, работ, услуг или не участвует (условно такой подход можно назвать дискретным (прерывистым) или пооперационным).

Суды же, как правило (но не всегда), оценивают каждую хозяйственную операцию не как отдельно взятую единицу, а как звено всей жизнедеятельности организации, в результате которой на выходе получается облагаемая продукция, товары, работы, услуги. При таком подходе (назовем его комплексным) многие операции, которые непосредственно сами по себе не порождают объект налогообложения, в конечном счете (ключевое слово!) считаются участвующими в производстве и/или реализации этих облагаемых результатов.

Одной из ситуаций, в которой проявляется указанное различие, является ликвидация объектов незавершенного строительства.

Согласно п. 6 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при ликвидации, разборке,

демонтаже основных средств. Исходя из того, что основные средства и незавершенное строительство – это два разных понятия и вида объектов, Минфин России считает, что НДС по расходам на ликвидацию объектов незавершенного строительства к вычету не принимается (письмо от 12.01.2012 № 03-07-10/01). Методологической основой такого вывода является то обстоятельство, что сама по себе операция ликвидации объектов незавершенного строительства облагаемых НДС оборотов не порождает, тем более что сами расходы на ликвидацию относятся к вне-реализационным (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ), тогда как основной объект налогообложения НДС – реализация.

Впрочем, в связи с наличием самой непосредственной и более чем очевидной связи между ликвидацией сетевых объектов, незавершенных капитальным строительством, и созданием взамен них новых сетевых объектов, передача которых собственникам будет облагаться НДС, риск отказа застройщику в вычете НДС по работам по ликвидации переносимых объектов незавершенного строительства оценивается нами как низкий. Выше он может быть только по НДС, предъявленному при ликвидации бесхозяйных объектов незавершенного строительства, если взамен них новые объекты не создаются.

4. Налог на имущество организаций

Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ, объектами налогообложения по налогу на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

В силу сказанного в п. 3.1 настоящей статьи перенесенные сетевые объекты, в том числе построенные взамен бесхозяйных ликвидированных объектов, застройщик не учитывает в бухгалтерском учете в качестве самостоятельных объектов основных средств. Однако правильный учет затрат по переносу объектов будет иметь значение для налога по имуществу, исчисляемого по объекту основных средств застройщика, если налоговая база по нему будет определяться как среднегодовая стоимость в соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ.

При принятии к вычету НДС, предъявленного при переносе объектов незавершенного строительства, не исключены споры с налоговыми органами

А.А. Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: май-июнь 2018 года

Компенсация увольняемому уменьшает прибыль



Если подписано соглашение о расторжении трудового договора и назначена компенсация за увольнение, то она уменьшает облагаемую прибыль. Это следует из пункта 9 статьи 255 НК РФ, письма Минфина России от 24.07.2017 № 03-03-06/1/46887 и подтверждено АС Московского округа (постановления от 06.06.2018 № А40-16393/2017 и 21.05.2018 № А40-255442/2016).

Инспекция пыталась доказать необоснованность расходов. Суд же решил: «альтернативным способом увольнения... является только сокращение штата». О нем извещают не менее чем за два месяца (ст. 180 ТК РФ). Потом выдают пособие – до трехмесячного среднего заработка (ст. 178 ТК РФ). В итоге работнику положено до пяти среднемесячных зарплат. От этих затрат избавило соглашение о расторжении договора. Введенная там компенсация не превышает издержек из-за сокращения. Значит, она оправдана.

Арбитраж может отнести часть компенсации к необоснованным расходам – если она превысит пять среднемесячных заработков.

Выписки из ЕГРЮЛ недостаточно для проверки контрагента

На контрагента получена выписка из ЕГРЮЛ. Но она свидетельствует лишь о его госрегистрации, не доказывая, что налогоплательщик оценил деловую репутацию партнера и возможность совершения им сделок. Значит, не установлено проявление нужной осмотрительности

при заключении контракта – решил АС Московского округа (постановление от 29.05.2018 № А40-101391/2017). Он отказал в вычете НДС, указав: контрагент не платит налоги, не имеет ресурсов для оказания услуг, не находится по адресу регистрации.

В основном выводы суда актуальны для сделок на значительные суммы, нетипичных закупок, приобретения работ и услуг. Эти операции инспекция контролирует в первую очередь. И тут лучше показать – компания проявила осмотрительность при выборе партнера и не знала о его нарушениях, поэтому не может за них отвечать – сообщил АС Московского округа в постановлении от 20.07.2015 № А40-122602/14 (в деле фирмы, которая взяла у поставщика баланс с отчетом о прибылях и убытках, убедившись в наличии ресурсов и выручки у партнера). Можно ссылаться и на получение копии решения о назначении руководителя контрагента. Она доказывает подписание договора и счета-фактуры уполномоченным лицом. Это тоже аргумент против доначислений (постановление АС Московского округа от 11.10.2016 № А40-100258/2015). Еще один довод – распечатки с сайта партнера, где приведена информация о выполняемых им работах (постановление АС Московского округа от 25.05.2018 № А40-56685/2017).

Возможны иные доводы. Например, реклама контрагентов (она показывает реальность их деятельности), выполнение ими госзаказов, рекомендационные письма, служебные записки о выезде в офис поставщиков. Налогоплательщик не обязан получать подобную информацию. Но она снизит вероятность доначислений.

Доверенности на операции по счету – довод для доначислений

Информация из банка может доказать связь нескольких компаний между собой и их подконтрольность налогоплательщику. Это вывод АС Московского округа, пояснившего: инспекция

Компенсация при увольнении оправдана, если не превышает пяти среднемесячных заработков

получила от банка данные по доверенностям контрагентов. Они выписаны от разных фирм, но на одного работника, связанного с налогоплательщиком. Значит, последний контролировал своих партнеров и знал о неуплате ими налогов по анализируемым сделкам. Это основание для отказа в вычете и для непризнания расходов. Так решил суд, одобрив доначисление НДС и налога на прибыль (постановление от 11.05.2018 № А40-69458/2017).

Преждевременные платежи используют против компании



Организация требует отнести к уплаченным те налоги, что списаны с ее счета, но не поступили в бюджет. Вместе с тем фирма не пояснила, почему налоговые платежи сданы в «проблемный» банк, а не в один из нормально работающих, где также открыты счета. Кроме того, платежи оформлены задолго до наступления срока внесения налога. Это нетипично для налогоплательщика, ранее избегавшего авансовых перечислений. Возможно, что компания знала о банковских проблемах и сдала платежи заранее, опасаясь отзыва лицензии у кредитного учреждения. Так заявили налоговики, и это не опровергнуто предприятием. Его нельзя считать добросовестным, спорные налоги не уменьшают долг перед бюджетом – заключил АС Московского округа (постановление от 23.04.2018 № А40-60483/2017).

Иногда перечисления признают и по заранее оформленным платежкам. Пример – постановление АС Московского округа от 08.07.2016 № А40-162311/2015. Хотя таких решений немного. Тут желательнее подчеркнуть: заблаговременное перечисление привычно для фирмы. Вдобавок нужны аргументы за ее добросовестность. Один из них – вместе с налоговыми платежками сданы и поручения на расчеты с поставщиками. Это косвенно показывает: компания не знала о сбоях в работе банка (постановление

ФАС Московского округа от 25.01.2013 № А40-37852/12-99-194). О ее добросовестности свидетельствует и зачисление средств контрагентов на спорный счет.

Нельзя отказать в вычете из-за несогласованных субподрядчиков

По договору контрагенты обязаны сами выполнить работы для налогоплательщика. Они же привлекли субподрядчиков, не согласовав это с заказчиком, нарушив контракт и пункт 1 статьи 706 ГК РФ. Ссылаясь на это, инспекция отказала в вычете НДС и в учете затрат. Предприятию доначислены НДС и налог на прибыль, но с этим не согласился АС Московского округа (постановление от 25.05.2018 № А40-56685/2017). Он указал – чиновниками не опровергнута реальность выполнения работ, а несоблюдение договора «не является предусмотренным НК РФ основанием для отказа в признании расходов и вычетов».

Налог берут и со снесенного здания

Инспекция начислила налог на имущество с уже снесенной недвижимости. Организация не согласилась, пояснив: у объекта уже нет остаточной стоимости. Значит, нет базы для налога.

Доводы фирмы оправданы, когда облагают стоимость, исчисленную по данным бухучета. Но у анализируемого здания облагали кадастровую стоимость. Для ее обнуления надо снять ликвидированный объект с учета, подав заявление в Кадастровую палату (его также можно выслать через сайт Росреестра или отдельные подразделения МФЦ). Поскольку компания не оформила заявление, то она вынуждена платить налог и после сноса. Так сообщил АС Московского округа в постановлениях от 08.05.2018 № А40-154450/2017 и от 28.04.2018 № А40-154449/2017.

Налог исчисляют «до даты регистрации прекращения права собственности» – напоминают и в ФНС России (письмо от 08.07.2016 № БС-4-11/12327@). При этом используют пункт 5 статьи 382 НК РФ. То есть делят налоговую базу на количество месяцев в отчетном или налоговом периоде и умножают на количество месяцев, когда объект значился за налогоплательщиком. В последний показатель нужно включать и месяц, в котором имущество исключено

Штраф, предъявленный контрагентом при нарушении договора и признанный должником, уменьшает облагаемую прибыль (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ)

из госреестра (если запись об исключении выполнена после 15-го числа).

Суд не признает налоговую льготу для нежилых зданий



Сейчас нет нормативных актов, где установлены классы энергетической эффективности для нежилых зданий. Следовательно, к ним неприменима льгота по налогу на имущество, закрепленная пунктом 21 статьи 381 НК РФ (трехлетнее освобождение для вводимых объектов с высоким классом энергетической эффективности). Так АС Московского округа сообщил в постановлениях от 17.05.2018 № А40–51633/2017 и от 04.05.2018 № А40–51603/2017. Они соответствуют письму ФНС России от 24.04.2018 № БС–4–21/7840 и определению ВС РФ от 27.04.2018 № 302-КГ18–4579.

Льгота недопустима, даже если о высоком классе энергетической эффективности сказано в энергопаспорте нежилого здания (постановление АС Московского округа от 07.05.2018 № А40–51627/2017).

Налоги доначисляют при общем адресе электронной почты

Инспекция обратилась в банк, запросив анкеты контрагентов налогоплательщика. Они оформлены от разных компаний, но там один и тот же контактный адрес электронной почты и он принадлежит сотруднику налогоплательщика. Значит, он контролирует операции подрядчиков – решил АС Московского округа. Суд признал: налогоплательщик знал о неуплате партнерами налогов и сотрудничал с ними для незаконного уменьшения налоговой нагрузки. Ему правомерно отказано в вычете НДС и в принятии расходов (постановление от 11.05.2018 № А40–43596/2017).

Если запрошено много документов, то штраф могут снизить

Фирма сообщила налоговикам о невозможности вовремя выдать запрошенные

документы. И попросила отсрочку. Срок, отведенный для выдачи, продлен незначительно, компания не успела выполнить требование ИФНС и была оштрафована.

АС Московского округа указал: просьба об отсрочке, даже частично отклоненная, – одно из смягчающих обстоятельств. Другое обстоятельство – значительное количество запрошенных бланков (более 200000 копий). Еще учтена благотворительная деятельность организации и одновременное исполнение нескольких предписаний ИФНС. Все это сократило штраф почти в 35 раз (постановление от 17.05.2018 № А40–107645/2017).

Штраф снижают и другие смягчающие обстоятельства. Например, отсутствие прежних подобных нарушений (постановление АС Московского округа от 12.05.2017 № А40–190691/2016). Или то, что копии запрошены во время проверки, когда инспекция могла ознакомиться с подлинниками (постановление ФАС Московского округа от 16.04.2014 № А41–59084/12).

Предварительного договора недостаточно для учета затрат на ремонт

Подписав предварительный договор аренды, потенциальный арендатор оплатил ремонт помещения. Он уменьшил облагаемую прибыль на понесенные затраты, но с этим не согласилась ИФНС. Чиновники указали – основной договор аренды не заключен и компания не вела деятельность на арендованном объекте. Значит, издержки не связаны с получением дохода и экономически необоснованы. Они, как следует из пункта 1 статьи 252 НК РФ, не должны уменьшать налоговую базу. Организации правомерно доначислен налог на прибыль – заключил АС Московского округа (постановление от 09.06.2018 № А40–130944/2017).

О невозможности признания расходов без основного договора аренды сообщил и Минфин России (письмо от 12.04.2011 № 03–03–06/1/231).

Начисление НДС – не повод для вычета при УСН

«Упрощенец» не может вычесть «входной» НДС, даже когда он начислил НДС при реализации и привел его в счете-фактуре. О недопустимости вычета напомнил АС Московского округа

Если документы сданы в инспекцию несвоевременно, то стандартный штраф – 200 рублей за каждый документ (п. 1 ст. 126 НК РФ)

(постановление от 25.05.2018 № А41–21396/2016). Его вывод совпадает с письмом Минфина России от 11.01.2018 № 03–07–14/328, определением ВС РФ от 17.04.2018 № 306-КГ18–844 и основан на пункте 1 статьи 171 НК РФ. Там предусмотрен вычет только для налогоплательщиков по НДС. К ним не относят «упрощенцев». Если они добровольно рассчитают НДС и укажут его в счет-фактуре, то налог надо полностью внести в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Вычет запрещен и в других близких ситуациях. К примеру, при уплате сельхозналога или при освобождении от НДС в соответствии со статьей 145 НК РФ. Также вычет незаконен при операциях, по которым фирма либо предприниматель перешли на ЕНВД.

Осмотр привел к доначислению налога на имущество

Если, выполнив осмотр, инспекция обнаружила основные средства, не учтенные на счете 01, то она вправе доначислить налог на имущество. Об этом АС Московского округа предупредил в постановлении от 15.06.2018 № А41–77939/2016.

Доначисления, основанные на осмотре, иногда можно оспорить. Для этого надо доказать – осмотр выполнен с нарушением законодательства. Следовательно, его результаты нельзя использовать в судебных спорах (ч. 3 ст. 64 АПК РФ). К подобному выводу арбитраж может прийти, когда проверяющие не соблюдают статью 92 НК РФ. Например, проводят осмотр без понятых или без предварительного извещения налогоплательщика.

С рекламных товаров нужно платить НДС



Если в рекламных мероприятиях фирма бесплатно раздает товары, то с их стоимости надо рассчитать НДС – напомнил АС Московского округа (постановление

от 20.06.2018 № А40–117346/2017). Налог не берут, только когда затраты на приобретение каждого рекламного товара не превысили 100 рублей (подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ). Причем в данную сумму включают и НДС, предъявленный поставщиком (письмо Минфина России от 17.10.2016 № 03–03–06/2/60252).

Подчеркнем, что 100 рублей – это именно максимальная стоимость необлагаемых товаров, а не уменьшение налоговой базы. Если, к примеру, облагаемый товар стоит 140 рублей, то НДС определяют с «полной стоимости» (письмо Минфина России от 27.04.2010 № 03–07–07/17). А не с 40 рублей.

Из-за необоснованного списания доначисляют НДС

Компания списала товары, признав их испорченными. Эту операцию нельзя считать реализацией либо безвозмездной передачей и не надо определять НДС – указал налогоплательщик, ссылаясь на пункт 10 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33. Там действительно предусмотрено освобождение от налога. Но подчеркнуто: фирма обязана доказать, что имущество выбыло из-за порчи, хищения, стихийного бедствия...

Напомнив о данной обязанности, налоговики добавили: организация не представила нужные документы. Она не оформила инвентаризацию, не подготовила акт об обнаружении испорченных товаров или иной документ, где раскрыты причины порчи (ненадлежащее хранение, нарушения при перевозке и т.д.). Нет и документов, позволяющих установить виновников потерь, не предъявлены претензии к контрагентам либо к материально ответственным работникам. Отсюда вывод: списание товаров не связано с порчей. Если нет такой связи, то Пленум ВАС РФ приравнивает выбытие к безвозмездной реализации. Поэтому АС Московского округа потребовал начислить НДС со всей стоимости списанных товаров (постановление от 09.06.2018 № А40–201319/2016).

Нельзя освободиться от налога, ссылаясь на скорую продажу

По договору лизингодатель учитывал основные средства на своем балансе и платил с них налог на имущество.

Доначисленный налог на имущество уменьшает облагаемую прибыль

После расторжения контракта лизингодатель стал готовить объекты к продаже. Ссылаясь на это, он выполнил проводку ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 03 – отнес ценности к товарам, уменьшив базу по налогу на имущество. Но налог доначислила инспекция.

Чиновники пояснили: не стоило применять счет 41. Ведь первоначально налогоплательщик закупал имущество не для перепродажи, а для лизинговых операций. Расторгнув договор лизинга и не планируя заключать новый, нужно выполнить проводку ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 03 (п. 7 Указаний об отражении операций по договору лизинга, одобренных приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15). И далее ждать выбытия основных средств – лишь оно позволит списать объекты со счета 01 (п. 29 ПБУ 6/01). Планируемую продажу нельзя считать выбытием и причиной для списания основных средств. Так сообщил АС Московского округа, признав законность доначисления налога (постановление от 04.06.2018 № А40–105858/2017).

Инспекция не вправе игнорировать заранее внесенный НДС

Перечислив НДС еще до выдачи зарплаты, организация не удержала его

с работников. Следовательно, внесла из своих средств, что запрещено пунктом 9 статьи 226 НК РФ. Так решила инспекция, опираясь на разъяснения, где авансовые перечисления НДС не отнесены к налогам (см. письма Минфина России от 16.09.2014 № 03–04–06/46268 и ФНС России от 06.02.2017 № ГД–4–8/2085@). Они, по мнению чиновников, не уменьшают долг по НДС, который следовало погасить позже – после выдачи зарплаты и удержания налога. Ссылаясь на отсутствие «послезарплатных» перечислений, ИФНС оштрафовала компанию по статье 123 НК РФ (на 20 процентов от НДС). Кроме того, начислены пени.

Организация обратилась в суд, пояснив: утверждение о внесении налога из средств фирмы справедливо, когда начисленная зарплата равна выданной. Сотрудники же получали заработок, уменьшенный на НДС. Значит, в итоге налог заплатили из средств физлиц, пункт 9 статьи 226 не нарушен. Не нарушены и другие нормы Налогового кодекса, поскольку он не запрещает заранее внести налог. Выходит, что на день выдачи зарплаты у предприятия уже нет задолженности по НДС. Его не нужно перечислять повторно, – сообщил АС Московского округа, отменяя штраф и пени (постановление от 27.06.2018 № А40–157252/2017). 

Досрочное перечисление НДС может привести к спорам с инспекцией. Так что безопасней вносить налог в день выдачи зарплаты. Или на следующий рабочий день

Д.В. Коновалов, налоговый эксперт

Как учесть выплаты уволенным работникам при УСН

Вправе ли организация, применяющая УСН «доходы минус расходы», учесть в составе расходов выплаты уволенным работникам по соглашению сторон в связи с реорганизацией организации из ЗАО в ООО, если данная выплата предусмотрена коллективным договором и локальным актом организации?

Федеральным законом от 05.05.2014 № 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» были внесены существенные изменения в регулирование гражданских отношений. Так, из числа

возможных форм хозяйственных обществ исключено закрытое акционерное общество.

В силу части 6 статьи 77 ТК РФ основанием прекращения трудового договора является отказ работника от продолжения работы в связи со сменой собственника имущества организации, с изменением подведомственности



(подчиненности) организации либо ее реорганизацией, с изменением типа государственного или муниципального учреждения (статья 75 НК РФ).

Часть 1 статьи 178 ТК РФ закрепляет, что при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации (пункт 1 части первой статьи 81 НК РФ) либо сокращением численности или штата работников организации (пункт 2 части первой статьи 81 НК РФ) увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

Часть 4 указанной статьи устанавливает, что трудовым договором или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий, за исключением случаев, предусмотренных ТК РФ.

Таким образом, выходное пособие выплачивается уволенным работникам в связи с реорганизацией организации.

На основании подпункта 6 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 346.16 НК РФ, расходы, указанные в подпункте 6 пункта 1 данной статьи принимаются в порядке, предусмотренном для

исчисления налога на прибыль организаций статьей 255 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Как указано в статье 255 НК РФ, в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся, в частности, начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика.

Таким образом, статьей 346.16 НК РФ не регулируется вопрос относительно того, включаются ли выплаты

По мнению Минфина, выплата выходного пособия, предусмотренная трудовым или коллективным договором, может быть учтена в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль

уволенным работникам по соглашению сторон в состав расходов при исчислении УСН, если данные выплаты предусмотрены коллективным договором и локальным актом организации.

Соответственно при включении расходов на оплату труда при исчислении УСН необходимо руководствоваться положениями статьи 255 НК РФ, регуливающими порядок включения в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль расходов на оплату труда.

Вопрос о правомерности включения выплат уволенным работникам по соглашению сторон в состав расходов при исчислении налога на прибыль был предметом рассмотрения уполномоченных органов. Уполномоченные органы разъясняют, что при расторжении договора в связи с увольнением сотрудника или сокращением штата работников организации, а также по другим основаниям, не предусмотренным в статье 178 ТК РФ, выплата выходного пособия, предусмотренная трудовым или коллективным договором, дополнительным соглашением к трудовому договору, может быть учтена в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций (Письма Минфина РФ от 29.07.2013 № 03-03-06/1/30009, от 31.03.2011 № 03-03-06/1/188, от 09.07.2010 № 03-03-06/4/66, от 16.02.2010 № 03-03-06/1/73).

Аналогичное мнение отражено в Письмах Минфина России от 13.05.2014 № 03-03-РЗ/22276, от 18.03.2014 № 03-03-06/1/11639, от 10.06.2013 № 03-03-06/1/21465, от 31.03.2011 № 03-03-06/1/188, от 14.03.2011 № 03-03-06/2/40.

При этом суды указывают, что не только закрепление выплаты в коллективном договоре является основанием для включения данной выплаты в состав расходов при исчислении налога на прибыль. К примеру, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 01.03.2011 № 13018/10 разъяснил, что выплаты в пользу работников для их отнесения к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли, должны быть связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых обязанностей в рамках трудовых отношений.

Также суды отмечают, что компенсационные выплаты при увольнении работника по соглашению сторон нельзя отнести к разряду обоснованных расходов, поскольку такие затраты

экономически неоправданны и не направлены на получение дохода (работник увольняется, в экономической деятельности работодателя участия он больше принимать не будет). Выплаты денежных компенсаций при увольнении по соглашению сторон не приносят организации какого-либо дополнительного экономического результата, поэтому, согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль (Постановление ФАС Московского округа от 22.08.2013 № А40-147336/12-115-1029 (Определением ВАС РФ от 12.12.2013 № ВАС-17694/13 отказано в передаче дела № А40-147336/12-115-1029 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления)).

Данные разногласия ФНС России попыталась устранить в Письме от 28.07.2014 № ГД-4-3/14565@. ФНС указала, что для отнесения выплат, производимых в пользу работника, в состав расходов для целей налогообложения прибыли организаций необходимо как формальное, так и фактическое соответствие таких выплат требованиям статей 252 и 255 НК РФ, а именно:

- 1) отражение соответствующих выплат в коллективном договоре и (или) в трудовом договоре либо в дополнительных соглашениях к ним с обязательным указанием, что такие соглашения являются неотъемлемой частью соответственно коллективного или трудового договора (формальное соответствие);
- 2) производственный характер выплат и наличие связи этих выплат с режимом работ и условиями труда работника (фактическое соответствие).

Соответственно приведенные выше выводы уполномоченных органов и судов правомерно по аналогии применить и к организации, применяющей УСН.

Таким образом, организация, применяющая УСН, вправе включить в состав расходов сумму выплат, произведенную уволенным работникам по соглашению сторон в связи с реорганизацией ЗАО, в случае если эти выплаты закреплены в коллективном договоре или локальном акте, а также носят производственный характер, то есть были связаны с режимом работ и условиями труда работника.

Суды отмечают, что компенсационные выплаты при увольнении по соглашению сторон экономически неоправданы, не приносят организации дополнительного экономического результата, поэтому не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль

Д. В. Коновалов, налоговый эксперт

Как подтвердить отправку изменений в устав

Организация направила по почте в налоговый орган письмо с вложением – два экземпляра изменений, вносимых в устав организации. Налоговый орган отказал организации в государственной регистрации изменений, вносимых в сведения о юридическом лице и связанных с внесением изменений в учредительные документы, на основании подпункта «а» пункта 1 статьи 23 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», указав, что в письме был лишь один экземпляр изменений. Может ли опись вложения подтверждать факт отправки двух экземпляров изменений, вносимых в устав?

Опись вложения может подтвердить факт отправки двух экземпляров изменений, вносимых в устав организации

В соответствии с подпунктом «а» пункта 1 статьи 23 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ) отказ в государственной регистрации допускается в случае непредставления заявителем определенных данным Законом необходимых для государственной регистрации документов, за исключением предусмотренных данным Законом и иными федеральными законами случаев представления таких документов (содержащихся в них сведений) по межведомственному запросу регистрирующего органа или органа, который в соответствии с данным Законом или федеральными законами, устанавливающими специальный порядок регистрации отдельных видов юридических лиц, уполномочен принимать решение о государственной регистрации юридического лица.

Согласно подпункту «в» пункта 1 статьи 17 Закона № 129-ФЗ, для государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы

юридического лица, в регистрирующий орган представляются изменения, вносимые в учредительные документы юридического лица, или учредительные документы юридического лица в новой редакции в двух экземплярах (в случае представления документов непосредственно или почтовым отправлением), один из которых с отметкой регистрирующего органа одновременно с документом, предусмотренным пунктом 3 статьи 11 Закона № 129-ФЗ, выдается заявителю либо его представителю, действующему на основании нотариально удостоверенной доверенности и представившему такую доверенность или ее копию, верность которой засвидетельствована нотариально, регистрирующему органу, или направляется по почте.

На основании пункта 3 Порядка приема и вручения внутренних регистрируемых почтовых отправлений, утвержденного Приказом ФГУП «Почта России» от 17.05.2012 № 114-п (далее – Порядок), почтовое отправление с описью вложения – регистрируемое почтовое отправление с объявленной ценностью, принимаемое в открытом виде с поименным перечислением вложения и указанием суммы оценки, определенной отправителем.

Пунктом 5.2 Порядка определено, что РПО, пересылаемые с описью вложения, подаются отправителем в открытом виде.

Согласно пункту 5.5 Порядка, при пересылке документов в описи вложения (форма 107) указываются их наименование (при необходимости – реквизиты) и количество листов.

Пунктом 5.6 Порядка установлено, что сумма объявленной ценности РПО



должна соответствовать стоимости всех вложений, указанных в описи вложения (в форме 107); после заполнения бланков описи вложения ф. 107 работник отделения почтовой связи должен проставить на обоих экземплярах описи вложения оттиск календарного почтового штемпеля и расписаться в них; написать от руки в специально отведенном месте бланка описи вложения номер ШПИ; вложить первый экземпляр описи вложения (формы 107) поверх вложения в упаковку РПО и опечатать или оклеить матовой синтетической клеевой лентой шириной не менее 5 см с нанесенным наименованием филиала. Второй экземпляр выдать отправителю вместе с квитанцией.

Следовательно, из анализа положений Порядка можно сделать вывод, что опись вложения может подтверждать факт отправки двух экземпляров изменений, вносимых в устав организации.

В обоснование данной позиции приведем примеры из судебной практики.

Так, в Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 07.04.2014 № А33–13215/2013 (далее – Постановление

№ А33–13215/2013) разъясняется, что опись вложений в почтовое отправление является вещественным (письменным) доказательством, содержание которого сформировано до возникновения спора, опись является первоначальным доказательством, то есть сформированным в процессе непосредственного воздействия искомого факта на источник доказательства; в то время как акт об отсутствии вложения – производным, поскольку воспроизводит те обстоятельства, которые обнаружили работники налогового органа.

Постановление № А33–13215/2013 было оставлено без изменения Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.07.2014 № А33–13215/2013. ФАС также указал, что опись вложения в ценное письмо является первоначальным по времени возникновения доказательством.

Таким образом, из анализа вышеприведенных норм и позиции судов следует, что опись вложения может подтверждать факт отправки двух экземпляров изменений, вносимых в устав. 

В.М. Ким, аудитор ООО АФ «Ажур»

Оплата труда учредителю в единственном числе

Вопрос заключения трудового договора с руководителем, который является единственным учредителем компании, законодательно не урегулирован

«Если хочешь сделать что-то хорошо, сделай это сам» – знаменитое высказывание на практике применяют многие владельцы бизнеса. Для того чтобы контролировать все процессы, учредители компаний становятся их руководителями. Однако такие отношения вызывают много вопросов у бухгалтеров, кадровиков и юристов. Как оформить гендир-единственного учредителя, нужно ли платить ему зарплату и начислять на нее страховые взносы, а также есть ли необходимость сдавать в отношении него персотчетности? На эти вопросы мы ответим в нашей статье.

Оформление трудовых отношений

По мнению Роструда, трудовой договор с руководителем, который является единственным учредителем, заключать не нужно (письмо Роструда от 06.03.2013 № 177–6–1). Ведомство обосновывает свою позицию следующими доводами.

Главой 43 ТК РФ установлены особенности регулирования труда руководителя

организации и членов коллегиального исполнительного органа организации. Положения указанной главы распространяются на руководителей организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, за исключением, в частности, случая, когда руководитель является единственным участником (учредителем), членом организации, собственником ее имущества.

Основой данной нормы является невозможность заключения договора



Вознаграждение руководителю компании включается в расходы на оплату труда только в том случае, если с ним подписан трудовой договор

с самим собой, поскольку подписание трудового договора одним и тем же лицом от имени работника и от имени работодателя не допускается.

Сторонами трудовых отношений являются работник и работодатель. Работником является физлицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем. Работодателем является физлицо либо организация, вступившее в трудовые отношения с работником.

Трудовой договор – это соглашение между работодателем и работником, то есть двусторонний акт. При отсутствии одной из сторон трудового договора он не может быть заключен.

Таким образом, на отношения единственного участника общества с учрежденным им обществом трудовое законодательство не распространяется.

Единственный участник общества должен своим решением возложить на себя функции единоличного исполнительного органа – директора, генерального директора, президента и т.д. Управленческая деятельность в этом случае осуществляется без заключения какого-либо договора, в том числе трудового.

Отметим, что Минздравсоцразвития РФ в свое время также разделяло указанную позицию (письмом от 18.08.2009 № 22–2–3199).

Кроме того, Минфин РФ в письме от 19.02.2015 № 03–11–06/2/7790 добавил, что единственному учредителю, который руководит компанией, зарплата не положена. Дело в том, что заработная плата – это вознаграждение за труд, которое выплачивается работнику в соответствии с заключенным трудовым

договором. Такое определение следует из положений статей 57, 129 и 135 ТК РФ.

При отсутствии одной из сторон трудового договора он не может быть заключен.

Следовательно, руководитель организации, являющийся ее единственным учредителем и членом организации, не может сам себе начислять и выплачивать заработную плату.

Однако некоторые чиновники считают иначе. Например, ФСС РФ в письме от 21.12.2009 № 02–09/07–2598П указывал на то, что ТК РФ не содержит норм, запрещающих применение общих положений Кодекса к трудовым отношениям, когда работник и работодатель является одним лицом. Таким образом, отношения между организацией и ее руководителем – единственным участником общества – могут быть оформлены трудовым договором. Причем есть судебные решения, поддерживающие данную позицию (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 09.04.2009 № А21–6551/2008, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.05.2010 № 09АП–10226/2010–АК).

Итак, вопрос заключения трудового договора с руководителем, который является единственным учредителем компании, законодательно не урегулирован. Поэтому в данной ситуации компания должна принять решение самостоятельно. Однако нужно учесть, что при отсутствии трудового договора у организации могут возникнуть проблемы с учетом вознаграждений, выплаченных указанному лицу в налоговых расходах. А вот за оформление трудового договора с единственным учредителем оштрафовать компанию по ст. 5.27 КоАП РФ нельзя. Это пообещал Роструд в письме от 04.09.2015 № 2065–6–1.

Налог на прибыль

Итак, несмотря на некую абсурдность заключения трудового договора с самим с собой, сделать это нужно. Дело в том, что налоговики на местах снимают расходы в виде выплат директору, с которым нет трудового договора. Минфин считает, что такие претензии фискалов правомерны (письмо Минфина РФ от 13.10.2015 № 03–03–06/1/58416). В данном письме чиновники отметили, что вознаграждение руководителю компании включается в расходы на оплату

труда только в том случае, если с ним подписан трудовой договор.

Конечно, в данной ситуации можно попробовать доказать, сославшись на ТК РФ, что при назначении на должность между гендиром и организацией возникают трудовые отношения. По общему правилу, если сотрудник допущен к работе, трудовой договор считается заключенным и без соблюдения письменной формы. Значит, если компания все же учтет в расходах выплаты директору, свою позицию ей, вероятно, придется отстаивать в суде.

Страховые взносы

Если компания производит выплаты своему гендиректору – единственному учредителю, то их необходимо обложить страховыми взносами в общеустановленном порядке. Об этом недавно напомнил Минфин РФ в письме от 16.03.2018 № 03–01–11/16634. Чиновники пояснили, что если освободить организацию от уплаты страховых взносов с вознаграждений указанным лицам, то это приведет к негативным для них последствиям, так как:

- лишит их возможности формировать свои пенсионные права в полном объеме, что в дальнейшем может повлечь за собой ограничение их права на пенсионное обеспечение;
- лишит упомянутых лиц права на получение страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и др.).

В данном письме чиновники не поясняют, имеет ли значение для уплаты взносов факт заключения трудового договора с директором. Однако рекомендуем избежать неприятностей с контролерами все же начислять страховые взносы с выплат указанным лицам.

Персотчетность

Долгое время вопрос представления персотчетности на руководителя-единственного учредителя был спорным. Так, например, в письме от 27.07.2016 № ЛЧ–08–19/10581 чиновники из Пенсионного фонда разъясняли, что компания не обязана подавать СЗВ-М на тех физлиц, с которыми у нее нет трудовых или гражданско-правовых договоров.

Кроме того, аналогичный вывод следует из письма Минтруда РФ от 07.07.2016 № 21–3/10/В–4587. В письме сообщалось, что только если единственный учредитель состоит с организацией в трудовых отношениях, то он в целях Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» относится к работающим лицам.

Следуя данным разъяснениям, можно предположить, что если гендир-учредитель не оформил с юрлицом трудовой договор, то сведения о нем подавать в ПФР не нужно.

Правда, недавно чиновники изменили свою позицию. Минтруд выступил с заявлением о том, что в рассматриваемой ситуации заключение трудового договора с компанией ключевой роли не играет. Дело в том, что, согласно статье 16 ТК РФ, трудовые отношения возникают на основании фактического допущения работника к работе с ведома или по поручению работодателя или его уполномоченного на это представителя в случае, когда трудовой договор не был надлежащим образом оформлен.

Из этого Минтруд сделал вывод, что компания, зарегистрированная в Пенсионном фонде, должна подавать персданные в виде форм СЗВ-М и СЗВ-СТАЖ, в том числе на своего руководителя, который является ее единственным учредителем (письмо Минтруда РФ от 16.03.2018 № 17–4/10/В–1846).

Причем важный момент – факт выплаты вознаграждений указанным лицам значения не имеет.

Отметим, что ПФР на своем сайте опубликовал рекомендации по заполнению СЗВ-СТАЖ для страхователей, у которого отсутствуют наемные работники, и руководитель является единственным участником (учредителем), членом организации, собственником ее имущества. Итак, в этом случае СЗВ-СТАЖ нужно заполнить следующим образом:

- в графах 6 и 7 «Период работы с... по...» – отражается период нахождения в статусе руководителя – единственного учредителя в пределах дат отчетного периода (календарного года);
- в графе 11 «Исчисление страхового стажа. Дополнительные сведения» – при отсутствии начисленных в его пользу выплат и иных вознаграждений отражается код «НЕОПЛ».

Компания должна подавать формы СЗВ-М и СЗВ-СТАЖ на своего руководителя, который является ее единственным учредителем

М.В. Золотых, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Когда регистрировать обособленное подразделение при приеме на работу иностранных граждан

Организация зарегистрирована в г. Москве. Деятельность организации – сдача в аренду спецтехники с экипажем. Техника работает как на территории г. Москвы, так и на территории Московской области. Можно ли принять на работу на должность оператора спецтехники гражданина Узбекистана, если у него есть патент на осуществление трудовой деятельности в Московской области (при условии, что он будет работать на территории Московской области)? В какой налоговый орган организация должна платить НДФЛ? В какой налоговый орган гражданин Узбекистана должен вносить авансовые платежи по патенту? Нужно ли открывать обособленное подразделение в месте проведения работ?

Иностранец, имеющий статус временно пребывающего в России лица, не вправе работать за пределами того субъекта РФ, в котором ему выдан патент на осуществление трудовой деятельности

Правоотношения, связанные с осуществлением иностранными гражданами (лицами без гражданства) трудовой деятельности на территории РФ, регулируются Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 115-ФЗ). По общему правилу иностранному гражданину, въехавшему на территорию РФ в безвизовом порядке (он предусмотрен и в отношении граждан Республики Узбекистан), для осуществления трудовой деятельности требуется получить патент. В соответствии с п. 4.2 ст. 13 Закона № 115-ФЗ временно пребывающий в РФ иностранный гражданин не вправе работать вне пределов субъекта РФ, на территории которого ему выдан такой патент (то есть в рассматриваемом случае работник вправе трудиться только на территории Московской области).

Вместе с тем указанное обстоятельство не является, на наш взгляд, препятствием для приема такого лица на работу в организацию, расположенную в г. Москве, при условии, что осуществлять свои трудовые функции работник будет в том субъекте РФ, где им был получен патент. При этом следует учитывать, что, согласно абзацу второй части второй ст. 57 ТК РФ, в трудовом договоре обязательно должно быть указано место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном

подразделении организации, расположенном в другой местности, – место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения. В рассматриваемой ситуации у работодателя отсутствуют обособленные структурные подразделения в Московской области, поэтому полагаем, что указание в качестве места работы местности, в которой работник будет фактически осуществлять свою трудовую функцию, то есть того населенного пункта, где будут проводиться работы с применением арендованной техники, будет не совсем корректным с точки зрения трудового законодательства (в то же время, если указать в качестве места работы Москву, возможны вопросы относительно соблюдения требований Закона № 115-ФЗ).

Избежать возможных осложнений организация может, зарегистрировав обособленное подразделение в Московской области. Это представляется целесообразным также по следующим причинам:

- в трудовом договоре работника будет указано осуществление работ на территории Московской области (что косвенно указывает на наличие обособленного подразделения);
- авансовые платежи по патенту работник в любом случае обязан вносить по месту осуществления трудовой деятельности (то есть в Московской области);
- не возникнет проблем с уплатой НДФЛ за работника – налог будет

уплачиваться по месту регистрации обособленного подразделения, где и осуществляет трудовую деятельность работник (в ситуации, когда работодатель уплачивает НДФЛ в Москве, а работник вносит авансовые платежи в Московской области, возможны вопросы со стороны налоговых органов).

На наш взгляд, в рассматриваемой ситуации возможен и другой вариант: работник оформляет второй патент для работы в Москве (п. 16 ст. 13.3 Закона № 115-ФЗ) и после этого принимается на работу с указанием места работы – Москва (уплачивать авансовые платежи в этом случае нужно будет за каждый патент отдельно).

Это дает следующие преимущества:

- обособленное подразделение в Московской области в этом случае регистрировать не нужно;
- НДФЛ за работника уплачивается по месту нахождения организации (в Москве). При этом НДФЛ может быть уменьшен на сумму всех уплаченных платежей за период действия всех патентов в соответствующем налоговом периоде (смотрите письмо ФНС от 26.09.2016 г. № БС-4-11/18086@).

Однако с учетом недостаточной определенности норм, регламентирующих создание обособленных подразделений, более предпочтительным видится первый вариант.

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации является 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. Вопрос о наличии либо об отсутствии обособленного подразделения организации решается исходя из содержания понятия «обособленное подразделение организации», указанного в п. 2 ст. 11 НК РФ, а также с учетом договора, заключаемого между организацией и работниками, выполняющими конкретную работу,

фактического характера отношений между организацией и этими работниками и других обстоятельств осуществления организацией соответствующей деятельности вне места ее нахождения (письмо Минфина России от 01.03.2012 № 03-02-07/1-50).

Под оборудованием стационарного рабочего места подразумеваются создание условий для исполнения трудовых обязанностей, а также само исполнение таких обязанностей (постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.10.2002 № А26-3503/02-02-07/160, ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.05.2005 № А33-6795/04-С4-Ф02-1820/05-С1, ФАС Северо-Кавказского округа от 21.09.2006 № Ф08-4234/2006-1814А, от 29.11.2006 № Ф08-6161/2006-2552А, письма ФНС от 18.01.2011 № ПА-4-6/449, Минфина

Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (то есть созданные на срок более одного месяца)



России от 03.11.2009 № 03-02-07/1-493). Из анализа положений ст. 57, ст. 209 ТК РФ, п. 2 ст. 11 НК РФ следует, что обособленное подразделение возникает в том случае, если стационарные рабочие места создает сама организация-работодатель. Однако в рассматриваемом случае организация не создает рабочих мест, а лишь предоставляет строительную технику с экипажем по гражданско-правовому договору. Поскольку рабочие места для работников, направленных по гражданско-правовому договору, вашей организацией не создаются, полагаем, что нет необходимости вставать на учет по месту нахождения подразделений организации-заказчика.

Поскольку в рассматриваемой ситуации вопрос о наличии либо отсутствии обязанности работодателя

регистировать обособленное подразделение в Московской области не является вполне очевидным, работодатель вправе обратиться с запросом в налоговые органы по месту нахождения (либо по месту осуществления деятельности), представив документы, на основании которых осуществляется деятельность вне места нахождения организации, в том числе и трудовые договоры, для решения вопроса о наличии (отсутствии) возникновения обязанности регистрировать обособленное подразделение (подавать Сообщение о создании

обособленного подразделения). Согласно п. 9 ст. 83 НК РФ, в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. При этом налоговые органы обеспечивают учет организаций по месту нахождения их обособленных подразделений на основе исследования фактических обстоятельств, руководствуясь действующим законодательством РФ (письмо ФНС от 15.05.2014 г. № СА-4-14/9323).

Л.В. Чхутиашвили, канд. экон. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона

Внутренний контроль бухгалтерской отчетности организаций

Бухгалтерская отчетность представляет собой информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, создаваемую на основе данных бухгалтерского учета и систематизированную по установленным формам в соответствии с требованиями законодательства.

Нормативно-правовая база по внутреннему контролю бухгалтерской отчетности организаций

При внутреннем контроле бухгалтерской отчетности организации руководствуются законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете:

- Федеральным законом от 06.12.11 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 26.08.2013) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»;
- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 6.07.99 г. № 43н (далее – ПБУ 4/99);
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н (далее – Положение № 34н);

- Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н (далее – ПБУ 9/99);
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н (далее – План счетов);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н (далее – ПБУ 13/2000);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.01 г. № 26н (далее – ПБУ 6/01);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.08 г. № 106н (далее – ПБУ 1/2008);
- Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010, утвержденным приказом



Л.В. Чхутиашвили

- Минфина России от 08.11.10 г. № 143н (далее – ПБУ 12/2010);
- Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденным приказом Минфина России от 13.12.10 г. № 167н (далее – ПБУ 8/2010);
 - Положением по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утвержденным приказом Минфина России от 2.02.11 г. № 11н (далее – ПБУ 23/2011);
 - приказом Минфина России от 02.07.10 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее – приказ № 66н);
 - письмом Минфина России № ПЗ–7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»;
 - приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации»;
 - приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»»;
 - приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н «О введении документов Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации»;
 - приказом Минфина России от 12.12.2017 № 225н «Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль»»;
 - <Информация> Минфина России от 08.12.2017 № ОП 11–2017 «Обобщение практики применения МСФО на территории Российской Федерации»;
 - приказом Минфина России от 20.07.2017 № 117н «Разъяснение КРМФО (IFRIC) 22 «Операции в иностранной валюте и предварительная оплата»»;
 - иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.
- Цель внутреннего контроля бухгалтерской отчетности организации – определение

эффективности процедур внутреннего контроля за совершаемыми фактами хозяйственной жизни.

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

В целях повышения качества внутреннего контроля бухгалтерской отчетности организаций Минфином России ежегодно разрабатывается методика аудита бухгалтерской отчетности организаций для внешних аудиторов, которая также используется в деятельности внутренних контролеров (аудиторов) и представляется как рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций. Например, «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год» (приложение к письму Минфина России от 19.01.2018 № 07–04–09/2694).

Основные вопросы внутреннего контроля составления организацией бухгалтерской отчетности

При проведении внутреннего контроля годовой бухгалтерской отчетности необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы при контроле составления организацией бухгалтерской отчетности:

Соответствие принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этой организации.

В соответствии с приказом № 66н организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах; отчета об изменениях

Внутренние контролеры используют методику аудита бухгалтерской отчетности организаций, ежегодно разрабатываемую Минфином России для внешних аудиторов



Доходы и расходы от списания объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счета финансовых результатов в качестве прочих доходов и расходов

капитала и отчета о движении денежных средств. При определении такой детализации следует учитывать, что в соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности.

Если показатели несущественны для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности, то такие показатели могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (приложение № 3 к приказу № 66н).

Сказанное следует иметь в виду, например, при раскрытии в бухгалтерском балансе данных о незавершенном строительстве, незаконченных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах, иных вложениях во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и пр.).

Сопоставимость сравнительных данных в бухгалтерской отчетности.

В силу п. 10 ПБУ 4/99 по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности должны быть представлены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. Исключение из данного правила составляют новые организации, представляющие отчет за свой первый отчетный период.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке, в результате чего сравнительные

показатели 2010 г., представленные в отчетности за 2011 г., могут не совпадать с этими же показателями в отчетности за 2010 г.

Общая сумма корректировки показателей капитала в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок раскрывается в разделе 2 отчета об изменениях капитала, утвержденного приказом № 66н.

Следует отметить, что информация о корректировках других показателей приводится в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Раскрытие в бухгалтерской отчетности данных о переоценке объектов основных средств.

Правила оценки основных средств установлены разделом 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Руководствуясь п. 15 ПБУ 6/01, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При этом отчетной датой для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода (п. 12 ПБУ 4/99). В бухгалтерской отчетности данные на начало отчетного года должны соответствовать данным на конец предыдущего отчетного года.

В случае если организацией в соответствии с действующим ранее порядком была проведена переоценка основных средств по состоянию на 1 января отчетного года, то в бухгалтерском балансе за отчетный год, утвержденном приказом № 66н, переоцененная стоимость основных средств подлежит отражению в соответствующей графе на 31 декабря отчетного года.

Раскрытие данных о незавершенных капитальных вложениях.

В соответствии с п. 41 Положения № 34н 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. Выше-сказанное следует учитывать при раскрытии организацией в бухгалтерском

балансе данных о незавершенных капитальных вложениях и объектах основных средств.

Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах.

В бухгалтерском балансе, согласно п. 19 ПБУ 4/99, активы и обязательства должны представляться с подразделением на:

- краткосрочные (если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
- долгосрочные (если срок обращения (погашения) по ним превышает 12 месяцев);
- раскрытие информации в связи с выбытием объектов недвижимости, подлежащих государственной регистрации.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01).

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Доходы и расходы от списания объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счета финансовых результатов в качестве прочих доходов и расходов.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет).

В бухгалтерском балансе указанные объекты отражаются в составе оборотных активов.

Раскрытие информации об уплаченных авансах (предварительной оплате).

В случае существенности показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно.

Согласно Плану счетов, для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60, на котором следует обособленно отражать выданные авансы и предварительную оплату.

В бухгалтерском балансе данные о дебиторской задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги отражаются в случае их существенности обособленно от сумм, перечисленных организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты).

Раскрытие информации о полученных авансах (предварительной оплате).

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками Планом счетов предусмотрен счет 62. Как и в случае с выданными авансами, авансы полученные и предварительная оплата отражаются на данном счете обособленно.

Резервирование сомнительных долгов.

В соответствии с Положением № 34н организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Исходя из принципа нетто-оценки статей баланса, в бухгалтерской отчетности суммы резервов не указываются, а соответствующие показатели сумм активов приводятся за минусом начисленных по ним резервов.

Напомним, что, согласно п. 70 Положения № 34н, величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Кроме того, учитывается размер имеющихся гарантий платежа, т.к. гарантии могут обеспечивать не весь платеж, а лишь его часть. Размер задатка всегда меньше суммы обеспеченного им обязательства, поэтому резерв формируется на разницу между общей величиной задолженности и ее обеспеченной частью.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия независимо от факта государственной регистрации прав собственности

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода.

составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Согласно ПБУ 1/2008, учетная политика организации должна обеспечивать наряду с другими требованиями большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов.

Представление отдельных статей активов в бухгалтерском балансе.

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Согласно приказу № 66н, организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса.

Изложенное следует иметь в виду при раскрытии организацией в бухгалтерском балансе информации об отдельных видах активов, обобщение информации о наличии и движении которых напрямую не регулируется соответствующим нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (инвестиции в производство искусства, ювелирные изделия, слитки драгоценных металлов и пр.). В таком случае при определении детализации и наименования показателей бухгалтерского баланса целесообразно исходить из сущности отражаемого актива, характера и условий деятельности организации, необходимости обеспечить представление в бухгалтерской отчетности объективной и полезной информации (чтобы смысл наименования показателя был ясен для пользователя бухгалтерской отчетности).

Определение величины оценочного обязательства.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому

обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. Данная норма установлена п. 15 ПБУ 8/2010 и ее следует иметь в виду при определении организацией величины оценочного обязательства, связанного, например, с реализацией работниками права на ежегодные оплачиваемые отпуска в соответствии с ТК РФ, в частности необходимость учета таких обстоятельств, как:

- утвержденный график отпусков;
- различия в условиях оплаты труда и дней отпуска отдельных категорий работников;
- необходимость уплаты страховых взносов в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков и пр.;
- отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам.

Согласно положениям ПБУ 8/2010, в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров должно быть признано оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему или сумма санкций за расторжение договора.

Под заведомо убыточным договором понимается договор, расходы по исполнению которого превышают ожидаемые поступления по нему.

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода.

В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации, согласно п. 21 ПБУ 8/2010, отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

Раскрытие информации о суммах выявленных и невостребованных акционерами дивидендов.

Дивиденды представляют собой денежный доход акционеров и являются для них показателем успешной работы общества, в акции которого они вложили свое имущество.

Акционерное общество имеет право принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям по результатам I квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года. Данное положение следует из п. 1 ст. 42 Федерального закона от 26.12.95 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ).

В соответствии с Планом счетов направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается следующей записью:

Дебет 84, Кредит 75 – отражено начисление дивидендов учредителям.

Если учредитель общества является его работником, то начисление доходов от участия в обществе отражают следующим образом:

Дебет 84, Кредит 70 – отражено начисление доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников).

Аналогичная запись делается при выплате промежуточных дивидендов.

В силу п. 4 ст. 42 Закона № 208-ФЗ срок выплаты дивидендов не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об их выплате. В случае если срок выплаты дивидендов уставом или решением общего собрания акционеров об их выплате не определен, то он считается равным 60 дням со дня принятия решения о выплате дивидендов.

По истечении установленного срока выплаты дивидендов объявленные и не востребованные дивиденды отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Указанная сумма отражается в отчете об изменениях капитала.

Раскрытие информации о НДС в отчете о движении денежных средств.

Согласно п. 14 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации отражаются в отчете о движении денежных средств с подразделением на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

При свернутом отражении поступлений и платежей НДС (поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее) соответствующие данные отражаются, как правило, как денежные потоки от текущих операций. При этом соответствующая сумма отражается по строке «Прочие платежи» или «Прочие поступления» отчета о движении денежных средств, утвержденного приказом № 66н, за исключением случаев, когда обособленное раскрытие требуется ввиду ее существенности.

О формировании и представлении информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.

В соответствии с п. 32 ПБУ 12/2010 при изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчет противоречит требованиям рациональности. При этом пересчету подлежит сравнительная информация по каждому показателю отчетного сегмента.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам, за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

Оценка показателей отчетных сегментов.

Показатели отчетного сегмента, подлежащие раскрытию в соответствии с пп. 24–27 ПБУ 12/2010, приводятся в оценке, в которой они представляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управленческого учета) (п. 18 ПБУ 12/2010).

В случае если полномочные лица организации для принятия решений используют несколько показателей финансового результата (прибыли, убытка), активов или обязательств отчетного сегмента, исчисленных по различным правилам, то в составе информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности организации указанные показатели представляются в той оценке, которая наиболее соответствует правилам оценки аналогичных показателей по организации

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов

в целом, представляемых в ее бухгалтерской отчетности.

Раскрытие государственными унитарными предприятиями данных об имуществе, полученном в хозяйственное ведение.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций) и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), устанавливает ПБУ 13/2000.

Увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) от собственника в хозяйственное ведение без увеличения уставного фонда не является доходом государственного унитарного предприятия и в связи с этим не может признаваться доходом будущих периодов (ПБУ 9/99).

Согласно Плану счетов, поступление указанного имущества отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета имущества и кредиту счета учета добавочного капитала.

Для целей отражения в бухгалтерском учете государственного унитарного предприятия сумм бюджетных средств, полученных на финансирование мероприятий по созданию (приобретению) имущества, которое впоследствии будет передано в хозяйственное ведение этому предприятию, правила ПБУ 13/2000 применяться не могут.

Раскрытие информации об экологической деятельности организации.

При раскрытии дополнительной информации по природоохранной деятельности в годовой бухгалтерской отчетности приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты организации.

Для целей раскрытия организациями в бухгалтерской отчетности указанной информации следует учитывать требования, перечисленные в письме Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

Таким образом, при внутреннем контроле бухгалтерской отчетности организации внутренним контролерам полезно будет учитывать ежегодно разрабатываемые Минфином России рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организации, поскольку текущая экономическая ситуация в России оказывает влияние на деятельность и бухгалтерскую отчетность организаций.

Увеличение экономических выгод в результате поступления активов от собственника в хозяйственное ведение без увеличения уставного фонда не является доходом государственного унитарного предприятия и в связи с этим не может признаваться доходом будущих периодов.

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069
e-mail: vestnik_mr@ipbr.org





**УВАЖАЕМЫЙ ЧЛЕН НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА
«ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА»!**

В соответствии с действующим законодательством РФ, Уставом НП «ИПБ МР» настоящим уведомлением НП «ИПБ МР» (далее – «Партнерство») сообщает:

**О СОЗЫВЕ И ПРОВЕДЕНИИ
ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ
ЧЛЕНОВ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА
«ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА»**

(143430, Московская обл., Красногорский р-н,
п. Нахабино, ул. Совпартшкола, Учебный центр)

Дата проведения Очередного Общего собрания – **30 ноября 2018 года**

ПОВЕСТКА ДНЯ ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ

1. Выборы Секретаря собрания.
2. Выборы Счетной комиссии.
3. Определение и утверждение количественного состава Президентского Совета НП «ИПБ МР».
4. Выборы Президента НП «ИПБ МР».
5. Выборы Президентского Совета НП «ИПБ МР».
6. Продление полномочий Директора НП «ИПБ МР».
7. Исключение из состава членов НП «ИПБ МР».

Место проведения
Очередного Общего собрания: **РФ, г. Москва, Измайловское шоссе, д. 71, корпус А,
ТГК «Измайлово», корпус «АЛЬФА», конференц-зал № 7**

Время начала
Очередного Общего собрания: **10 часов 00 минут**

Место регистрации
участников Очередного
Общего собрания: **РФ, г. Москва, Измайловское шоссе, д. 71, корпус А,
ТГК «Измайлово», корпус «АЛЬФА»,
зал для переговоров**

Дата и время регистрации
участников Очередного
Общего собрания: **30 ноября 2018 г. –
с 9 часов 00 минут – до времени закрытия
Очередного Общего собрания**

Ознакомиться с информацией и материалами по созыву и проведению Очередного Общего собрания, члены Партнерства могут на Интернет-сайте Партнерства – **www.ipbmr.ru**.

Президент НП «ИПБ МР» Л.И. Хоружий

АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia