



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№6 | 2011

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Налог  
на прибыль  
организаций,  
НДС, НДФЛ  
и имуществен-  
ные налоги:  
комментарии  
экспертов**

**С. 5**

**Кассир в  
подразделении,  
не имеющем  
счета**

**С. 30**

**Реклама  
и сувенирная  
продукция  
к Новому году**

**С. 34**

**Как отразить  
реализацию  
товара при  
его порче**

**С. 39**





## Уважаемые коллеги! Дорогие друзья!

Вы держите в руках последний в уходящем году номер журнала. Поэтому, пользуясь случаем, хочу поздравить вас с наступающим Новым 2012 годом!

Новый год – самый яркий и сказочный праздник, который любят дети и взрослые. В этот день мы становимся добрее и радостнее, а главное – верим в чудо и ожидаем приятных перемен. Хочу от всего сердца пожелать вам в новом году особого настроения, чтобы подходить к каждому начинанию с вдохновением, силами и энергией. Пусть этот год принесет благополучие и успех, подарит блестящие идеи и поможет воплотить их в жизнь.

Уходящий год для ИПБ Московского региона был насыщен событиями и очевидным достижениями:

- проведена Практическая конференция профессиональных бухгалтеров и аудиторов Московского региона;
- определены победители Всероссийского конкурса на название «Лучший бухгалтер России – 2011»;
- велась активная работа по методическому обеспечению подготовки, аттестации и повышению квалификации членов ИПБ Московского региона;
- стартовали новые программы курсов повышения квалификации «Налоговый учет» и «Внутренний аудит» с получением второго аттестата;

- члены делегации ИПБ Московского региона принимали участие в работе и выступали с докладами на международных бухгалтерских форумах – Конгрессе европейской ассоциации бухгалтеров, евразийском экономическом форуме, участвовали в переговорах о сотрудничестве с зарубежными объединениями бухгалтеров и аудиторов и многое другое.

В будущем году ожидаются масштабные изменения как в практике ведения бухгалтерского учета (будет принят ряд новых положений по бухгалтерскому учету), так и в реализации мероприятий по развитию бухгалтерского учета и отчетности в стране на основе МСФО. Это ставит перед бухгалтерами и аудиторами новые профессиональные задачи, решать которые эффективнее коллективно – в рядах ИПБ Московского региона.

Мы надеемся на продолжение сотрудничества в будущем.

Позвольте еще раз поздравить вас и пожелать профессионального роста, оптимизма и веры в себя. Пусть наступающий год будет надежным и стабильным. Желаю вам крепкого здоровья, семейного благополучия, успехов и любви!

С Новым годом!

Президент ИПБ Московского региона  
Людмила Ивановна Хоружий

## 2 Бухгалтерский учет как фактор устойчивого развития национальной экономики



**Л.И. ХОРУЖИЙ**, президент ИПБ Московского региона и вице-президент ИПБ России, выступила с докладом на тему «Бухгалтерский учет как фактор устойчивого развития национальной экономики» на III Евразийском форуме бухгалтеров и аудиторов, который состоялся в Баку (Азербайджан). По ее словам, устойчивое развитие экономики страны возможно только в случае, если мы воспользуемся интеллектуальными ресурсами постиндустриального общества. В сфере бухгалтерского учета этим ресурсом являются Международные стандарты финансовой отчетности.

## 18 Длительный технологический цикл: порядок признания доходов и расходов



Порядок признания доходов и расходов при изготовлении продукции с длительным технологическим циклом (длительным циклом изготовления) имеет свои особенности как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Как правильно отразить доходы и расходы и что такое «длительный технологический цикл»? На эти вопросы отвечает **Е.И. КАРТАШОВА**, ведущий аудитор ООО «Балансаудит+», действительный член ИПБ Московского региона, налоговый консультант.

## 23 Инвентаризация денежных средств



План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций относит к разделу «Денежные средства» следующие счета: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений». При проведении инвентаризации денежных средств организации необходимо проверить фактическое наличие денежных средств и документов, подтверждающих их наличие. О том, как это сделать, рассказывает **В.В. БОРОДИНА**, аудитор, член ИПБ России.



### Место действия – Московский регион

#### 2 Новости региона

#### Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

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

#### Профессиональная бухгалтерия

- 18 Длительный технологический цикл: порядок признания доходов и расходов  
**Е.И. Карташова**
- 23 Инвентаризация денежных средств  
**В.В. Бородина**
- 28 Юридический и фактический адреса  
**К.Г. Завьялов, В.Н. Горностаев**
- 30 Кассир в подразделении, не имеющем счета  
**О.А. Тупикина, А.Г. Барсегян**
- 32 Оплата спортивно-оздоровительных мероприятий для сотрудников  
**О.С. Волкова, С.В. Мягкова**
- 34 Реклама и сувенирная продукция к Новому году  
**Е. М. Лазукова, Е. В. Мельникова**
- 37 Если право собственности на здание не зарегистрировано  
**К. Г. Завьялов, С. В. Мягкова**
- 39 Как отразить реализацию товара при его порче  
**В.В. Бородина**

#### Дискуссионный клуб

- 43 «Повышение квалификации помогает грамотно выстроить отношения с проверяющими органами» –  
**М.Л. Догадаева**

## Новости региона

### В Москве прошло совещание учебно-методических центров

27 октября 2011 года ИПБ Московского региона организовал совещание с представителями учебно-методических центров, аккредитованных в институте, на котором пригласил выступить О.М. Островского, президента ИПБ России. Совещание было посвящено изменениям в системах аттестации и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и перспективам развития этих систем.

О.М. Островский сообщил, что ИПБ России начал активную работу по созданию новых продуктов. Цель этой работы – обеспечить интересы как можно большего количества возможных членов.

Прежде всего О.М. Островский напомнил о двух специализациях профессионального бухгалтера, которые появились в 2011 году: бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант и внутренний аудитор. На них ИПБ России провел эксперимент. Во-первых, по данным программам можно пройти повышение квалификации. А, во-вторых, если сдать экзамен, можно получить дополнительный аттестат по соответствующей специализации.

По оценке ИПБ России, это предложение понравилось слушателям: более 60% прошли одновременно с повышением квалификации аттестацию и получили дополнительный аттестат. Поэтому О.М. Островский предложил УМЦ поддерживать эксперимент и проводить повышение квалификации по методу «два в одном» по разным спецкурсам, что позволит увеличить спрос на них.

Кроме того, О.М. Островский сообщил, что ИПБ России ведет масштабную работу по созданию программ подготовки «отраслевых» бухгалтеров (в агропромышленном комплексе, строительстве и т.д.), а также программ проверки уровня знаний специалистов, не являющихся бухгалтерами: сметчиков, кадровиков и т.д.

«Как видите, возможности расширения продуктов ИПБ России, а значит, и

учебно-методических центров далеко не исчерпаны. Особенно перспективной мне видится разработка программ аттестации бухгалтеров по отраслям», – заключил О.М. Островский и призвал УМЦ включиться в работу по созданию новых программ и тестовой базы по ним. Он отметил, что в дальнейшем разработчик программ и тестов должен будет их актуализировать и создавать методическую литературу, подчеркнув, что эта работа не бесплатна.

### Бухгалтерский учет как фактор устойчивого развития национальной экономики

С докладом на эту тему на III Евразийском форуме бухгалтеров и аудиторов, который состоялся в Баку (Азербайджан), выступила Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона и вице-президент ИПБ России. По ее словам, сегодня, как никогда, необходимы предложения, которые окажут практическое содействие достижению ключевых целей по устойчивому развитию экономики. Необходимо, чтобы в эту работу было вовлечено как можно больше специалистов – представителей регионов,



*Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона и Е.И. Копосова, директор ИПБ России на встрече с азербайджанскими коллегами.*

бизнеса, независимых экспертов, общественных объединений и науки.

Л.И. Хоружий отметила, что устойчивое развитие экономики страны возможно только в случае, если мы воспользуемся интеллектуальными ресурсами постиндустриального общества. В сфере бухгалтерского учета этим ресурсом являются Международные стандарты финансовой отчетности.

Однако, по мнению Л.И. Хоружий, система МСФО не может полностью заменить отечественные правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности и не способна в полной мере решать все стоящие перед отечественным бухгалтерским учетом задачи. В условиях модернизации необходимо и дальше продолжать реформирование национальной системы бухгалтерского учета.

Отметим, что в рамках III Евразийского форума бухгалтеров и аудиторов делегация ИПБ России провела рабочую встречу с представителями профессиональных организаций разных стран: Федерации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины, Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана и Палаты аудиторов Азербайджанской Республики. На встрече был достигнут ряд договоренностей по организации совместной межнациональной деятельности в области аттестации и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

### **Инвестиционные налоговые кредиты в Подмосковье**

Правительство Московской области постановлением от 29.09.2011 № 1102/39 утвердило Порядок принятия решений о предоставлении инвестиционных налоговых кредитов по уплате налога на прибыль организаций в части, подлежащей зачислению в бюджет Московской области, и региональных налогов. Решения об изменении срока уплаты налога на прибыль организаций в части, подлежащей зачислению в бюджет Московской области, и региональных налогов в форме инвестиционного налогового кредита принимаются Министерством экономики МО по согласованию с Министерством финансов МО и оформляются договором между организацией и Министерством экономики МО в соответствии с указанным Порядком.

Помимо оснований для предоставления инвестиционного налогового кредита, перечисленных в Налоговом

кодексе РФ, в Подмосковье можно получить такой кредит по дополнительным основаниям, указанным в статье 13 Закона Московской области от 16.07.2010 № 96/2010-ОЗ «Об инвестиционной политике органов государственной власти Московской области». Эти дополнительные основания распространяются на организации, состоящие на учете в налоговых органах Московской области, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере материального производства на территории Московской области.

В Порядке определены документы, которые необходимо представить по каждому основанию (они оформляются в двух экземплярах) и регламент взаимодействия государственных органов, участвующих в оформлении инвестиционного налогового кредита и контроле за соблюдением его условий: Министерства экономики МО, Министерства финансов МО и налоговых органов Подмосковья.

### **Развитие малого и среднего московского бизнеса на 2012-2016 годы**

Департамент науки, промышленной политики и предпринимательства г. Москвы на своем сайте (<http://dmpmos.ru>) сообщает, что 11 октября 2011 года на заседании Правительства Москвы была принята программа «Стимулирование экономической активности» на 2012-2016 годы, направленная на достижение уровня экономического и социального развития города, характерного для государств с развитой экономикой. Составной частью этой программы является подпрограмма «Развитие малого и среднего предпринимательства».

Цель подпрограммы: увеличение конкурентоспособности экономики города Москвы за счет создания благоприятных условий для предпринимательской деятельности и обеспечения устойчивого развития малого и среднего предпринимательства, в том числе микропредприятий и индивидуальных предпринимателей.

Программа предусматривает меры по поддержке как начинающих предприятий малого и среднего бизнеса, так и действующих. Среди них: финансовая, консультационная, правовая поддержка, создание, оборудование и развитие центров краткосрочной аренды.



# Налог на прибыль организаций

Д.В. Осипов, Минфин России



Д.В. Осипов

## Страхование банковских карт

**Можно ли учитывать для целей налогообложения страховые платежи (взносы) по страхованию имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком?**

Налоговым законодательством предусмотрен учет страховых платежей (взносов) в расходах для целей налогообложения прибыли организаций как в отношении работников организации, так и в отношении имущества организации. При учете страховых платежей (взносов) в расходах для целей налогообложения прибыли организаций в отношении работников организации следует руководствоваться положениями пункта 16 статьи 255 и пункта 6 статьи 272 НК РФ, а при учете страховых платежей (взносов) в отношении имущества организации – статьи 263 НК РФ и пункта 6 статьи 272 НК РФ.

Поскольку речь идет о страховании имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, необходимо обратить внимание на положения статьи 263 НК РФ, устанавливающей расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование.

Так, пунктом 1 статьи 263 НК РФ установлено, что расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по видам добровольного имущественного страхования, перечисленным в пункте 1 статьи 263 НК РФ.

Страхование имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, не является обязательным видом страхования, расходы на которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций. Однако, согласно подпункту 9.1 пункта 1 статьи 263 НК РФ, расходы на добровольное имущественное

страхование включают страховые взносы по добровольному страхованию имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, в случаях:

- возникновения убытков страхователя в результате проведения третьими лицами операций с использованием поддельных, утерянных или украденных у держателей банковских карт;
- списания денежных средств на основании подделанных слипов или квитанций электронного терминала, подтверждающих проведение операций держателем банковской карты;
- проведения иных незаконных операций с банковскими картами.

Иных случаев, при которых страховые взносы по добровольному страхованию имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, включаются в расходы на добровольное имущественное страхование, статьей 263 НК РФ не установлено.

Следовательно, страховые платежи (взносы) по страхованию различных имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, могут учитываться в расходах для целей налогообложения только в указанных выше случаях.

## Заем для обеспечения ПИФа

**Вправе ли управляющая организация, действующая в качестве доверительного управляющего активами паевого инвестиционного фонда, учитывать в расходах для целей налогообложения проценты по договорам займа и кредитным договорам, денежные средства по которым направляются на обмен или погашение инвестиционных паев при недостаточности денежных средств, составляющих этот паевой инвестиционный фонд?**



Специального порядка признания расходов в виде платы за предоставление банковской гарантии не существует.

Отношения, связанные с привлечением денежных средств и иного имущества путем размещения акций или заключения договоров доверительного управления в целях их объединения и последующего инвестирования в определенные объекты, а также с управлением (доверительным управлением) имуществом инвестиционных фондов, учет, хранение имущества инвестиционных фондов и контролем за распоряжением указанным имуществом регулирует Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Закон № 156-ФЗ).

Так, согласно пункту 1 статьи 40 Закона № 156-ФЗ управляющая компания, действуя в качестве доверительного управляющего активами акционерного инвестиционного фонда или активами паевого инвестиционного фонда либо осуществляя функции единоличного исполнительного органа акционерного инвестиционного фонда, не вправе совершать сделки или давать поручения на совершение сделок, перечисленные в этом пункте.

Из подпункта 5 пункта 1 статьи 40 Федерального закона № 156-ФЗ можно сделать вывод о том, что управляющая компания не вправе заключать договоры займа или кредитные договоры, а также договоры репо. Однако указанное правило не распространяется на случаи получения денежных средств для обмена или погашения инвестиционных паев при недостаточности денежных средств, составляющих паевой инвестиционный фонд, и заключения договоров репо в случаях, установленных нормативными правовыми актами федерального органа исполнительной власти по рынку ценных бумаг.

Получается, что управляющая компания может заключать договоры займа или кредитные договоры в случае, когда денежные средства, получаемые по таким договорам, предназначаются для обмена или погашения инвестиционных паев при недостаточности денежных средств, составляющих паевой инвестиционный фонд.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным)

налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ. Статьей 269 НК РФ установлен, в частности, порядок определения предельной величины процентов, учитываемых для целей налогообложения.

Порядок признания расходов в виде процентов, учитываемых в составе расходов для целей налогообложения, определен положениями пункта 8 статьи 272 НК РФ.

Учитывая законность привлечения денежных средств по договорам займа и кредитным договорам на обмен или погашение инвестиционных паев при недостаточности денежных средств, составляющих паевой инвестиционный фонд, полагаю возможным проценты по таким договорам учитывать в расходах для целей налогообложения.

## Как учитывать расходы на банковскую гарантию

**В каком порядке кредитной организации необходимо учитывать расходы в виде платы за предоставление банковской гарантии в случае, если она приобретает в целях обеспечения выполнения обязательств по договору строительства объекта? Банковская гарантия приобретается на два года (на период строительства объекта) и уплачивается за первый год единовременно, а за второй год поквартально.**

Отметим, что специального порядка признания расходов в виде платы за предоставление банковской гарантии не существует. Это привело к формированию нескольких отличных друг от друга позиций в отношении учета таких расходов. Проанализировав их, можно сделать вывод о том, что порядок признания зависит от конкретной ситуации.

Кроме того, необходимо обратить внимание на тот факт, что плата за предоставление банковской гарантии может быть выражена как в процентном соотношении, так и представлять собой фиксированную величину в абсолютном выражении. При этом уплачиваться такая плата может как единовременно, так и частями в течение срока, на который она приобретается.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. На это указывает пункт 1 статьи 252 НК РФ.

Расходы в виде платы за предоставление банковской гарантии, приобретающейся в целях обеспечения выполнения обязательств по договору, на мой взгляд, выглядят вполне обоснованными и могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций. Аналогичного мнения придерживается Минфин России в своем письме от 16.12.2010 № 03-03-06/2/214.

Порядок признания расходов при методе начисления установлен статьей 272 НК РФ. Так, расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Первая позиция в отношении учета расходов в виде платы за предоставление банковской гарантии заключается в том, что расходы на ее приобретение необходимо учитывать в первоначальной стоимости основных средств и в стоимости товарно-материальных ценностей соответственно. При этом не имеют значения ни порядок перечисления платы за предоставление банковской гарантии, ни то, в чем она выражена.

Такая позиция сформирована в ситуации, когда организация получила от физического лица заем на приобретение основных средств, а также получила от поставщика товарно-материальные ценности. В целях обеспечения исполнения обязательств перед физическим лицом и поставщиком организация приобрела банковскую гарантию. Данная позиция отражена в письме Минфина России от 01.08.2005 № 03-03-04/1/111.

Сразу отмечу, что ФАС Уральского округа в своих постановлениях от 04.08.2008 № Ф09-3096/08-С3 и от 25.08.2008 № Ф09-5967/08-С3 придерживается противоположного мнения. Суд отметил, что поскольку выдача банковской гарантии в силу пункта 8 статьи 5 Федерального закона от 02.12.1990

№ 395-1 «О банках и банковской деятельности» отнесена к перечню банковских операций, расходы на ее приобретение могут учитываться для целей налогообложения на основании подпункта 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

Вторая позиция в отношении учета рассматриваемых расходов заключается в том, что расходы на приобретение банковской гарантии необходимо учитывать по аналогии с учетом расходов в виде процентов по долговым обязательствам. При этом не имеет значения порядок уплаты платы за предоставление банковской гарантии.

Такая позиция сформирована в ситуации, при которой плата за предоставление банковской гарантии выражена в процентном соотношении. (См. письмо Минфина России от 16.01.2008 № 03-03-06/1/7.)

На мой взгляд, данная позиция не совсем правильна, поскольку под долговыми обязательствами понимаются кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. А в силу банковской гарантии банк, иное кредитное учреждение или страховая организация (гарант) дают по просьбе другого лица (принципала) письменное обязательство уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования о ее уплате (ст. 368 ГК РФ).

Третья позиция заключается в том, что расходы на приобретение банковской гарантии необходимо учитывать равномерно в течение срока, на который она приобретается. При этом не имеет значения порядок перечисления платы за предоставление банковской гарантии.

Позиция сформирована в ситуации, когда плата за предоставление банковской гарантии представляет собой фиксированную величину в абсолютном выражении. Данная позиция отражена в письме Минфина России от 11.01.2011. № 03-03-06/1/4.

По моему мнению, во-первых, порядок учета данных расходов не должен зависеть от того, в чем выражена банковская гарантия, поскольку банковская гарантия, выраженная в процентном соотношении, фактически представляет собой фиксированную величину в абсолютном выражении.

В силу банковской гарантии банк, иное кредитное учреждение или страховая организация (гарант) дают по просьбе другого лица (принципала) письменное обязательство уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования о ее уплате.





Например, плата за приобретение банковской гарантии может быть равна 25 000 руб. от стоимости договора на строительство объекта, которая составляет 500 000 руб. Если же плата за приобретение банковской гарантии выражена в процентном соотношении и составляет 5% от стоимости договора на строительство объекта, то это те же 25 000 руб.

Во-вторых, на основании указанных выше положений статьи 272 НК РФ полагаю, что учитываться рассматриваемые расходы должны не исходя из принципа равномерности признания расходов, а в тех периодах, в которых

они возникают исходя из условий приобретения банковской гарантии.

Данный вывод можно сделать, проанализировав письмо Минфина России от 26.01.2011 № 03-03-06/2/16. Из него следует, что ежемесячные платежи по договору опциона, предусматривающему право организации на заключение договора аренды помещений в строящемся здании после его постройки, уплачиваемые в течение строительства такого здания, должны учитываться в тех периодах, в которых они возникают исходя из условий заключенного договора опциона.



## Налог на добавленную стоимость

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

### Корректировочный счет-фактура

**Отгрузка товаров осуществлена продавцом в 3-м квартале 2011 года. В октябре 2011 года между продавцом и покупателем заключено соглашение об изменении стоимости этих товаров в связи с уменьшением их цены. Вправе ли продавец на основании пункта 3 статьи 168 НК РФ составить и выставить покупателю корректировочный счет-фактуру?**

При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее 5 календарных дней, считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 НК РФ. На это указывает абзац 3 пункта 3 статьи 168 НК РФ.

Таким образом, корректировочный счет-фактура составляется продавцом и выставляется покупателю не позднее 5 календарных дней, считая со дня составления документа (договора, соглашения, иного первичного документа)

на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), подтверждающего согласие покупателя (факт уведомления покупателя).

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что указанная норма абзаца 3 пункта 3 статьи 168 НК РФ вступила в силу с 1 октября 2011 года, составление корректировочных счетов-фактур осуществляется на основании составленного начиная с 1 октября 2011 года соответствующего первичного документа, согласно которому изменяется стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав).

Поскольку между продавцом и покупателем соглашение об изменении стоимости товаров, отгруженных в 3 квартале 2011 года, заключено после 1 октября 2011 года, на основании такого документа продавец вправе составить и выставить покупателю корректировочный счет-фактуру на уменьшение стоимости этих товаров.

### Как исправить электронный счет-фактуру

**Можно ли вносить изменения в счета-фактуры, составленные и выставленные в электронном виде? В каком**

Корректировочный счет-фактура составляется продавцом и выставляется покупателю не позднее 5 календарных дней, считая со дня составления документа на изменение стоимости отгруженных товаров подтверждающего согласие покупателя.

**порядке в такие счета-фактуры вносятся изменения?**

Счета-фактуры, выставляемые в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, должны быть составлены в соответствии с требованиями, установленными пунктами 5 и 5.1 статьи 169 НК РФ.

Кроме того, на основании пункта 1.4 Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи (утв. приказом Минфина России от 25.04.2011 № 50н, далее – Порядок, счета-фактуры составляются в электронном виде в соответствии с утвержденным форматом.

Таким образом, при обнаружении в таких счетах-фактурах ошибок в правильности заполнения показателей, а также не соответствия счета-фактуры утвержденным форматам налогоплательщик обязан внести соответствующие исправления.

Что касается порядка внесения исправлений в счета-фактуры, выставленные в электронном виде, то такой порядок и соответствующая процедура взаимодействия продавца и покупателя установлены пунктами 1.12 и 2.15 – 2.19 Порядка.

Так, покупатель, получивший от продавца счет-фактуру в электронном виде, проверяет этот счет-фактуру на соответствие утвержденным требованиям, формату, а также наличие и правильность заполнения показателей.

В случае необходимости внесения исправлений в счет-фактуру покупатель формирует уведомление об уточнении счета-фактуры, которое подписывает электронной цифровой подписью (далее – ЭЦП). Данное уведомление при необходимости зашифровывается покупателем и направляется продавцу через Оператора электронного документа. Направленное продавцу уведомление об уточнении счета-фактуры сохраняется покупателем в электронном виде.

При получении уведомления об уточнении счета-фактуры продавец проверяет подлинность ЭЦП покупателя и формирует извещение о получении данного уведомления, которое подписывает своей ЭЦП. Данное извещение продавец направляет покупателю через Оператора электронного документооборота. Полученное от покупателя уведомление об уточнении счета-фактуры

и направленное покупателю извещение о получении этого уведомления сохраняются продавцом в электронном виде.

Покупатель, получивший извещение о получении продавцом уведомления об уточнении счета-фактуры, проверяет подлинность ЭЦП продавца и сохраняет данное извещение в электронном виде.

После устранения продавцом в ранее выставленном счете-фактуре ошибок, указанных в уведомлении покупателя, исправленный счет-фактура направляется покупателю через Оператора электронного документооборота в соответствии с процедурой, установленной пунктами 2.4 – 2.14 Порядка.

**Допустимые ошибки в электронном счете-фактуре**

**При наличии каких ошибок счет-фактура, составленный и выставленный в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, считается составленным в установленном порядке и по нему налогоплательщик вправе производить налоговые вычеты налога на добавленную стоимость?**

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных товаров (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных товаров от своего имени) сумм НДС к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ. Так сказано в пункте 1 статьи 169 НК РФ.

Пунктом 2 данной статьи установлено, что счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ. При этом ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму НДС, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Согласно пункту 1.2 Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением

Покупатель, получивший от продавца счет-фактуру в электронном виде, проверяет этот счет-фактуру на соответствие утвержденным требованиям, формату, а также наличие и правильность заполнения показателей.



Пеней признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

электронной цифровой подписи (утв. приказом Минфина России от 25.04.2011 № 50н), в случае выставления счета-фактуры в электронном виде с использованием телекоммуникационных каналов связи основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая налоговых агентов, указанных в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ, а также комиссионера, агента, действующего в интересах принципала, которые осуществляют реализацию либо приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога на добавленную стоимость к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, является счет-фактура в электронном виде. Он должен быть оформлен в утвержденном формате, подписан электронной цифровой подписью продавца (включая налоговых агентов, указанных в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ, а также комиссионера, агента, действующего в интересах принципала, которые осуществляют реализацию либо приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени), выставлен и получен по телекоммуникационным каналам связи в соответствии с указанным Порядком.

Поскольку счета-фактуры, выставленные продавцом и полученные покупателем в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, являются основанием для принятия к вычету сумм НДС, в отношении таких счетов-фактур также применяются положения абзаца 2 пункта 2 статьи 169 НК РФ. Иными словами, такие счета-фактуры могут содержать ошибки, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, а также налоговую ставку и предъявленную сумму налога на добавленную стоимость.

## Пени при увеличении стоимости товаров

**Обязан ли продавец товаров, операции по реализации которых подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость, при увеличении стоимости отгруженных товаров исчислить и уплатить в бюджет сумму пени, если**

## отгрузка и увеличение стоимости этих товаров произошли в разные налоговые периоды?

Согласно пункту 10 статьи 154 НК РФ если после отгрузки товаров производится увеличение стоимости этих товаров, в том числе из-за увеличения их цены (тарифа) и (или) уточнения количества, сумма увеличения стоимости (без учета налога на добавленную стоимость) включается продавцом в налоговую базу. При этом данная сумма увеличивает налоговую базу по налогу на добавленную стоимость налогового периода, в котором осуществлялась отгрузка товаров.

Таким образом, при увеличении стоимости ранее отгруженных товаров в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, в котором осуществлена отгрузка товаров, налогоплательщику-продавцу следует представить в налоговый орган по месту постановки на учет корректирующую налоговую декларацию за тот налоговый период, в котором осуществлялась отгрузка товаров. Ведь по операции реализации товаров произведено увеличение налоговой базы и налога на добавленную стоимость, исчисляемого с этой налоговой базы.

Пеней признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Об этом – в пункте 1 статьи 75 НК РФ.

В то же время пени не начисляются на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа). Основание – пункт 8 статьи 75 НК РФ.

Иных обстоятельств, при наличии которых налогоплательщик освобождается от уплаты пеней, статьей 75 НК РФ не предусмотрено.

Учитывая изложенное, в случае когда доплата в бюджет сумм налога на добавленную стоимость за соответствующий налоговый период возникла у налогоплательщика в связи с увеличением стоимости ранее отгруженных товаров в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, в котором осуществлена отгрузка товаров, налогоплательщик не освобождается от исчисления и уплаты в бюджет пени на указанную сумму доплаты налога.

### Страховое возмещение и НДС


**В соответствии с условиями договора лизинга со страховой организацией заключен договор страхования имущества, по которому страхователем предмета лизинга является лизингодатель, а обязанность по уплате страховых платежей возложена на лизингополучателя, который также является выгодоприобретателем по этому договору страхования. Включаются ли в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость суммы страхового возмещения, получаемые лизингополучателем по договору страхования при наступлении страхового случая?**

В соответствии с пунктом 1 статьи 21 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга может быть застрахован от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения с момента

поставки имущества продавцом и до момента окончания срока действия договора лизинга, если иное не предусмотрено договором. Стороны, выступающие в качестве страхователя и выгодоприобретателя, а также период страхования предмета лизинга определяются договором лизинга.

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации независимо от источника финансирования. Так сказано в пункте 1 статьи 146 НК РФ.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ, налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы денежных средств, полученных в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Денежные средства, не связанные с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость, в налоговую базу не включаются.

Денежные средства в виде сумм страхового возмещения, получаемые лизингополучателем, являющимся выгодоприобретателем по договору страхования, заключенному лизингодателем со страховой организацией, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются. Они не являются денежными средствами, связанными с оплатой реализуемых лизингополучателем товаров (работ, услуг). 

**Денежные средства в виде сумм страхового возмещения, получаемые лизингополучателем, являющимся выгодоприобретателем по договору страхования, заключенному лизингодателем со страховой организацией, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются.**

## Налог на доходы физических лиц

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

### Дивиденды для нерезидента РФ

**Физическое лицо, имеющее двойное гражданство (России и США), является учредителем российской организации. Организация применяет упрощенную систему налогообложения. В каком порядке и где облагается доход этого лица**

**в виде дивидендов, полученных от российской организации?**

Дивидендом признается любой доход, полученный участником общества с ограниченной ответственностью при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, пропорционально долям участников в уставном



капитале этого общества. На это указывает пункт 1 статьи 43 НК РФ.

Нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью обязывают их утверждать распределение прибылей и убытков. Чистая прибыль определяется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Таким образом, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения и выплачивающие доходы в виде дивидендов другим организациям или физическим лицам, должны определять чистую прибыль в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Что касается вопроса налогообложения дохода, полученного в виде дивидендов учредителем – физическим лицом, то, согласно положениям пункта 5 статьи 346.11 НК РФ, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Статьей 7 НК РФ предусмотрено что, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила, чем предусмотренные Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 10 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 17.06.1992 (далее – Договор), дивиденды, полученные физическим лицом – налоговым резидентом США от российской организации, могут облагаться налогом в Российской Федерации, но взимаемый налог не должен превышать 10% валовой суммы таких доходов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 232 НК РФ для полного или частично освобождения от уплаты налога налогоплательщик должен представить официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация

заключила действующий в течение соответствующего периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения

С учетом положений пункта 3 статьи 1, пункта 1 статьи 4 Договора и пункта 8а Протокола к Договору физические лица признаются налоговыми резидентами США на основании факта наличия гражданства этой страны.

Порядок установления налогового статуса для лиц, имеющих одновременно и российское, и американское гражданство, регулируется положениями пункта 2 статьи 4 Договора и основывается на принципах места нахождения центра жизненных интересов или места обычного проживания физического лица.

Учитывая изложенное, дивиденды, получаемые гражданином России и США от российской организации, подлежат налогообложению в Российской Федерации по ставке в размере 10% при условии предъявления налогоплательщиком налоговому агенту подтверждения статуса налогового резидента США, выданного компетентными органами США с учетом критериев, указанных выше.

## Продажа доли в уставном капитале

**Гражданин России реализовал принадлежащую ему долю в уставном капитале. Должен ли он в связи с этим представить налоговую декларацию?**

В пункте 17.1 статьи 217 НК РФ предусмотрено освобождение от НДФЛ доходов физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, полученных за соответствующий налоговый период от продажи имущества: жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более. Сама по себе доля в уставном капитале организации является имущественным правом, а не имуществом, и положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ на налогообложение дохода, полученного от продажи такой доли, не распространяются.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных

Дивиденды, полученные физическим лицом – налоговым резидентом США от российской организации, могут облагаться налогом в Российской Федерации, но взимаемый налог не должен превышать 10% валовой суммы таких доходов.

им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. Основание – абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Таким образом, при реализации доли в уставном капитале организации, независимо от срока обладания правом, физическое лицо вправе уменьшить сумму полученного дохода на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением указанной доли, а также на сумму документально подтвержденных расходов по дополнительно вносимым в уставный капитал взносам (вкладам) при условии регистрации увеличения уставного капитала в установленном действующим законодательством порядке.

С 1 января 2009 года в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ физические лица, получающие доходы от продажи имущественных прав, обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц и представлять налоговую декларацию по данному налогу.

### Если целевой заем использован не по назначению

**Физическое лицо получило у работодателя целевой беспроцентный заем на приобретение квартиры. Фактически заемные средства были израсходованы на погашение ипотечного кредита, который физическое лицо получило в банке. Можно ли в отношении займа, полученного у работодателя, использовать льготу и не уплачивать НДФЛ с сумм экономии на процентах?**

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Так сказано в абзаце 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ. Здесь же сказано, что исключением является материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков,

Физические лица, получающие доходы от продажи имущественных прав, обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц и представлять налоговую декларацию по данному налогу.

на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

Материальная выгода, указанная в абзаце 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ, освобождается от налогообложения при условии наличия у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ, подтвержденного налоговым органом в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

Общий размер имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не может превышать 2 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов:

- по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;
- по кредитам, предоставленным банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

Из вопроса следует, что налогоплательщик получил от работодателя беспроцентный целевой заем на приобретение квартиры. Однако заемные средства были направлены не на оплату стоимости квартиры, а фактически израсходованы в полном объеме на погашение целевого (ипотечного) кредита, полученного ранее в банке на приобретение этой же квартиры.

Таким образом, установленные положениями статьи 212 НК РФ условия освобождения от налогообложения дохода,



полученного в виде материальной выгоды, не соблюдены. Поэтому доход, полученный налогоплательщиком (физическим лицом) в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование беспроцентным займом, предоставленным налоговым агентом, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

## Можно ли отказаться от имущественного вычета?

**Гражданин приобрел квартиру и воспользовался в отношении нее имущественным налоговым вычетом. Квартира приобреталась давно и по невысокой цене. В 2011 году гражданин приобрел еще одну квартиру по существенно более высокой цене. Может ли он отказаться от имущественного налогового вычета, использованного при приобретении первой квартиры, чтобы использовать его в отношении второй?**

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не допускается. На это есть прямое указание в подпункте 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Кроме того, налоговым законодательством не предусмотрен отказ от уже использованного ранее права на имущественный налоговый вычет, установленного указанной выше нормой Налогового кодекса РФ.

Следовательно, налогоплательщик не вправе отказаться от предоставленного ему ранее имущественного налогового вычета, связанного с приобретением недвижимости, в целях получения имущественного налогового вычета по другому объекту.

Однако в случае, если налогоплательщик не воспользовался правом на имущественный налоговый вычет в части расходов на приобретение жилого объекта на основании выданного налоговым органом уведомления о праве на вычет для налогового агента в налоговом периоде, что подтверждается справкой формы 2-НДФЛ, такой налогоплательщик вправе претендовать на вычет по другому приобретенному им объекту недвижимости.

## Оплата ипотеки за счет материнского капитала

**На погашение целевых займов и кредитов, полученных на приобретение**

Налоговым законодательством не предусмотрен отказ от уже использованного ранее права на имущественный налоговый вычет.

**жилья, были направлены средства материнского капитала. Можно ли в такой ситуации воспользоваться имущественным налоговым вычетом?**

Имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, израсходованной физическим лицом на новое строительство или приобретение на территории России жилого объекта, но не более 2 000 000 руб. Об этом – в подпункте 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Кроме того, указанный вычет предоставляется в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций и индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение жилого объекта без ограничения размера такого вычета.

С учетом положений пункта 1 статьи 807 и пункта 2 статьи 819 Гражданского кодекса РФ денежные средства по договору займа или кредитному договору передаются в собственность заемщика.

Таким образом, упомянутый выше вычет может предоставляться в отношении сумм целевых займов и кредитов, полученных от российских кредиторов и фактически израсходованных заемщиком на новое строительство либо приобретение жилого объекта, а также в отношении сумм процентов, уплаченных по таким займам и кредитам.

В отношении сумм, направленных на погашение основного долга по кредитному договору (договору займа), имущественный налоговый вычет не предоставляется. При этом источник финансирования таких сумм на предоставление вычета по расходам на строительство и покупку жилья никак не влияет.

Вычет не применяется, если прямым источником финансирования строительства или приобретения жилого объекта выступают средства материнского (семейного) капитала, предусмотренного Федеральным законом от 29.12.2006 № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей». На суммы, направляемые на погашение процентов по целевым кредитам и займам, упомянутые выше, ограничения не распространяются.



# Имущественные налоги

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

## Как отражать результаты переоценки

**Разъясните положения приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н, в соответствии с которым организации обязаны проводить переоценку объектов основных средств по состоянию на 31 декабря отчетного года и этой же датой отразить результаты переоценки в учете. До внесения изменений переоценка производилась по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным. Поскольку приказ № 186н вступил в силу 4 апреля 2011 года, организации уже провели переоценку по прежним правилам по состоянию на 1 января 2011 года.**

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

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

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). В соответствии с пунктом 15 ПБУ 6/01 (в ред. приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н) коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Приказ № 186н вступил в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Обратите внимание, что в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н) если соответствующее законодательство РФ и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливает порядок отражения последствий изменения учетной политики, эти последствия, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно. Исключение составляют случаи, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

При определении налоговой базы по налогу на имущество организаций за 2011 год учитывается остаточная стоимость основных средств, отраженная в бухгалтерской отчетности организации за 2011 год по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода с 1 января по 31 декабря. Пересчет налоговой базы по налогу на имущество организаций за 2009-2010 годы в связи с проведенной в 2011 году переоценкой основных средств не производится.

## Имущество банка, не используемое в деятельности

**Будет ли с 1 января 2012 года подпадать под налогообложение налогом**

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.





**на имущество организаций имущество, находящееся в собственности кредитной организации и предназначенное для получения доходов от прироста стоимости этого имущества, но не для использования в качестве средств труда для оказания услуг, управления кредитной организацией?**

Объекты налогообложения налогом на имущество для российских организаций перечислены в статье 374 НК РФ. При этом в соответствии с пунктом 4 статьи 374 НК РФ не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

Согласно статье 375 НК РФ, налоговая база по налогу на имущество организаций формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В соответствии с Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации (утв. положением Банка России от 26.03.2007 № 302-П, далее – Правила), учет основных средств ведется на балансовом счете № 604 «Основные средства».

Указаниями Банка России от 29.12.2010 № 2553-У в Правила внесены изменения. Согласно пункту 6.16 Правил с учетом изменений на счете № 604 «Основные средства» ведется учет наличия и движения основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, аренде, а также недвижимости, временно не используемой в основной деятельности. На этом же счете учитываются земельные участки, находящиеся в собственности кредитной организации, и иные объекты природопользования, а также капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Порядок учета основных средств изложен в приложении № 10 к Правилам.

Кроме того, внесены изменения в План счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях, согласно которым балансовый счет 604 «Основные средства» дополнен счетами второго порядка: 60406, 60407, 60408, 60409, 60410 и 60411.

С учетом изложенного с 1 января 2012 года кредитные организации принимают в целях формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций объекты основных средств (движимое

и недвижимое имущество), отражаемые на балансовых счетах 60406, 60407, 60408, 60409, 60410 и 60411, а также основные средства, полученные в лизинг (балансовый счет 60804), если учет переданного имущества по договору осуществляется лизингополучателем.

## **Передаются ли капитальные вложения?**

**Организация получает в уставный капитал объект, относящийся к портовым гидротехническим сооружениям, введенный в эксплуатацию в 2010 году. Вправе ли эта организация уменьшить налоговую базу на сумму произведенных передающей организацией капитальных вложений на строительство этого объекта в соответствии с пунктом 6 статьи 376 НК РФ?**

Налоговая база по налогу на имущество организаций уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоводных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов. На это указывает пункт 6 статьи 376 НК РФ.


Однако положения данного пункта не применяются в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 года. На основании статьи 2 Федерального закона от 27.11.2010 № 308-ФЗ положения пункта 6 статьи 376 НК РФ применяются до 1 января 2025 года.

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

Налоговая база по налогу на имущество организаций формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Организация, осуществившая капитальные вложения на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию сооружений, поименованных в пункте 6 статьи 376 НК РФ, вправе уменьшать налоговую базу по налогу на имущество организаций с 1 января 2011 года до 1 января 2025 года на сумму капитальных вложений (то есть остаточную стоимость капитальных вложений во вновь введенные сооружения или остаточную стоимость введенных капитальных вложений в действующие сооружения), если

указанные сооружения учтены на балансе указанной организации с 2010 года в качестве объектов основных средств.

В случае передачи в уставный капитал организации указанных сооружений, в отношении которых предыдущим собственником произведены и закончены капитальные вложения на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию, новый собственник не несет указанных инвестиционных затрат. А значит, положения пункта 6 статьи 376 НК РФ на него не распространяются. 



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член  
Международной  
федерации бухгалтеров



Уважаемые коллеги!

## Впервые в образовательном процессе

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России разработал не имеющий аналогов программный продукт, позволяющий практикующим бухгалтерам и другим заинтересованным лицам проверить и закрепить (а также приобрести!) навыки составления индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Используя эту новацию, мы организуем в преддверии годового отчета за 2011 год цикл тренингов по составлению отчетности. Участникам будет предложено в режиме он-лайн решить комплексную задачу, состоящую из виртуального набора хозяйственных операций,

охватывающих все темы бухгалтерского учета, и сформировать:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о прибылях и убытках
- Отчет о движении денежных средств

Правильность составления отчетности определяется автоматически. По результатам тренинга возможен как общий, так и индивидуальный разбор допущенных ошибок.

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

Семинары проходят по адресу: г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3,  
помещение НП «ИПБ России» (м. «Пушкинская», «Тверская»)  
Время проведения: с 18<sup>00</sup> до 21<sup>00</sup>

С полным расписанием новых и обновленных спецкурсов, проводимых на базе ИПБ России, вы можете ознакомиться на сайте ИПБ России [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) на главной странице в разделе «Курсы и семинары ИПБ России». Все спецкурсы дают возможность получения дополнительного аттестата по различным специализациям. Чтобы принять участие в любом семинаре, необходимо заполнить на сайте ИПБ России заявку участника по выбранному спецкурсу (с указанием желаемой даты обучения) и отправить по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org)

**Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.**

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

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

## Длительный технологический цикл: порядок признания доходов и расходов

Порядок признания доходов и расходов при изготовлении продукции с длительным технологическим циклом (длительным циклом изготовления) имеет свои особенности как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Как правильно отразить доходы и расходы, и что такое «длительный технологический цикл»?



Е.И. Карташова

### Бухгалтерский учет

Пункт 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н) указывает, что организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления одним из двух способов:

- по мере готовности работы, услуги, продукции;
- по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

При этом выручка от выполнения конкретной работы, услуги или продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете «по мере готовности» только при условии, что организация может определить готовность такой работы, услуги или изделия. Например, если имеется акт о приемке работ (услуг) или акт о передаче готовой продукции.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, услуг или продажи продукции с длительным циклом изготовления организация может при определении финансового результата использовать одновременно разные способы признания выручки.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации. На это указывает пункт 14 ПБУ 9/99.

Порядок признания доходов от реализации работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления является элементом учетной политики.

Обратите внимание: в нормативных актах по бухгалтерскому учету не раскрыто такое понятие, как «длительный

### Как определить готовность работы (услуги, изделия)

ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н) предлагает следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату (п. 20):

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);
- по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

цикл изготовления». Поэтому предприятие вправе самостоятельно определить критерии длительности цикла. Обычно говорят о длительном цикле в том случае, если длительность изготовления продукции, работ, услуг составляет более одного отчетного года или срок их начала и окончания приходится на разные отчетные годы.

В соответствии с положением пункта 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н) расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг являются расходами по обычным видам деятельности и формируют себестоимость продукции,

работ, услуг для целей определения финансового результата.

Однако при формировании финансового результата себестоимость определяется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПУБ 10/99 «Расходы организации»).

## Пример 1

*Организация заключила два разных по характеру договора о выполнении работ. Учетной политикой организации установлено, что длительным циклом изготовления работ считается договор, срок начала и окончания работ по которому приходится на разные отчетные годы.*

*Договор № 1 со сроком выполнения работ с 1 июня 2011 года по 31 июля 2012 года предусматривает сдачу работ в два этапа:*

*- срок выполнения 1-го этапа – 30 июня 2011 года на сумму 590 000 руб. Расходы по 1-му этапу составили 200 000 руб.*

*- срок выполнения 2-го этапа – 31 июля 2012 года на сумму 590 000 руб. Расходы по 2-му этапу составили 150 000 руб.*

*В данном случае организация может выбрать первый способ признания выручки в бухгалтерском учете «по мере готовности», так как выполняется условие о возможности определения степени готовности работы, как того требует пункт 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации».*

*Таким образом, организация в бухгалтерском учете сделает следующие записи.*

*30 июня 2011 года:*

*Дебет 62 Кредит 90.1*

*– 590 000 руб. – отражена выручка от реализации по 1-му этапу;*

*Дебет 90.2 Кредит 20*

*– 200 000 руб. – отражены расходы, связанные с изготовлением 1-го этапа.*

*31 июля 2012 года:*

*Дебет 62 Кредит 90.1*

*590 000 руб. – отражена выручка от реализации по 2-му этапу;*

*Дебет 90.2 Кредит 20*

*150 000 руб. – отражены расходы, связанные с изготовлением 2-го этапа.*

*Договор № 2 со сроком выполнения работ с 1 июля 2011 года по 31 марта 2012 года не предусматривает поэтапную сдачу работ.*

*Выручка от выполнения работ в целом по договору составляет 2 360 000 руб. Расходы, связанные с выполнением работ по договору, составили 1 400 000 руб.*

*В данном случае, если организация не сможет достоверно определить степень готовности работ по Договору № 2, ей необходимо выбрать второй способ признания выручки в бухгалтерском учете, а именно «по завершении выполнения работы в целом».*

*Таким образом, 31 марта 2012 года организация сделает в бухгалтерском учете следующие записи:*

*Дебет 62 Кредит 90.1*

*– 2 360 000 руб. – отражена выручка от реализации;*

*Дебет 90.2 Кредит 20*

*1 400 000 руб. – списаны расходы, связанные с выполнением работ по договору № 2.*

## Налоговый учет

По общему правилу доходы при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) (п. 1 ст. 271 НК РФ). Исключение из этого правила составляют производства с длительным технологическим циклом.

Согласно пункту 2 статьи 271 НК РФ, по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам). Аналогичная норма прописана в статье 316 НК РФ.

Анализируя нормы статей 271 и 316 НК РФ, можно сделать вывод, что длительный технологический цикл – это цикл, который продолжается более одного календарного года.

Однако у специалистов финансового ведомства на этот счет имеется другая точка зрения. Так, согласно разъяснениям Минфина России, под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды (годы) независимо от количества дней осуществления производства и при условии, что договором не предусмотрена поэтапная сдача работ, услуг. См., в частности, письма Минфина России от 21.09.2011 № 03-03-06/1/581, от 12.05.2011 № 03-03-06/1/288, от 09.06.2009 № 03-03-06/1/384.

Указанный порядок признания доходов и расходов по производствам с длительным технологическим циклом действует только в случае применения организацией в целях исчисления

**Длительный технологический цикл – это цикл, который продолжается более одного календарного года.**

налога на прибыль метода начисления (письмо Минфина России от 05.02.2010 № 03-03-06/1/50).

Способ распределения доходов от реализации определяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам) и утверждается в учетной политике организации. При этом, согласно разъяснениям Минфина России, цену договора между отчетными периодами, в течение которых выполняется этот договор, можно распределить одним из двух способов (письмо Минфина России от 12.05.2011 № 03-03-06/1/288).

Первый способ – равномерно.

Второй способ – пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете. Такая доля может быть определена на основании общей сметной стоимости или только исходя из прямых расходов организации, связанных с выполнением работ, услуг или производством с длительным технологическим циклом, а также иным способом, утвержденным учетной политикой организации (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Объем фактически произведенных расходов, связанных с работами, услугами и производством с длительным технологическим циклом, доходы по которым учтены в отчетном (налоговом) периоде, не включаются в состав остатков незавершенного производства, а учитываются при исчислении налога на прибыль отчетного (налогового) периода (письмо Минфин России от 30.07.2004 № 03-03-05/1/88).

## НДС

В случае получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, налогоплательщик-изготовитель указанных товаров

*Организация заключила договор на выполнение работ с длительным технологическим циклом. Срок исполнения договора с 1 июня 2011 года по 31 марта 2012 года (10 месяцев). Цена договора (без НДС) составляет 1 200 000 руб. Учетной политикой организации предусмотрен способ распределения цены договора с длительным технологическим циклом – равномерно в течение срока его действия.*

*Таким образом, в состав доходов от реализации продукции, работ, услуг организация ежемесячно будет включать 120 000 руб. (1 200 000 руб. : 10 мес.).*

## Пример 2

## Пример 3

Организация признает доходы по договорам с длительным технологическим циклом пропорционально фактическим расходам в общем объеме расходов по этим договорам. Объем общих расходов оценивается по доле фактически произведенных расходов в общей сумме расходов по смете.

Сметная стоимость работы составила 100 000 руб. Стоимость работы, согласно условиям договора, составляет 200 000 руб. (без НДС), срок выполнения работы – с 1 ноября 2010 года по 31 марта 2011 года. Договором не предусмотрена поэтапная сдача работ.

На 31 декабря 2010 года фактические расходы составили 50 000 руб.

Доля фактических расходов, произведенных в 2010 году, в общей сумме расходов по смете составляет 50% (50 000 руб. : 100 000 руб. x 100%).

Таким образом, на 31 декабря 2010 года при расчете налога на прибыль организаций необходимо отразить следующие показатели:

– доходы в размере 100 000 руб. (200 000 руб. x 50%)

– фактические расходы в размере 50 000 руб.

Остальную часть доходов и фактических расходов организация учитывает при расчете налога на прибыль за 2011 год.

Обратите внимание: в бухгалтерском учете, если организация на 31 декабря 2010 года не сможет достоверно определить степень готовности работ по договору, ей необходимо выбрать способ признания доходов «по завершении выполнения работы в целом» и отразить выручку от реализации только на 31 марта 2011 года в размере 200 000 руб. (п. 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

(работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг). На это указывает пункт 13 статьи 167 НК РФ.

Указанная льгота распространяется только на те товары (работы, услуги), которые поименованы в Перечне, утвержденном постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 № 468. В него, в частности, входит изготовление энергетического оборудования, судовых котлов, радиоизмерительных приборов, технологического специального оборудования и др.

Таким образом, на основании норм статьи 167 НК РФ налогоплательщик-изготовитель товаров (работ, услуг), предусмотренных в указанном Перечне, при получении предоплаты под предстоящую отгрузку таких товаров имеет право не исчислять налог на добавленную стоимость с суммы полученной предоплаты при выполнении следующих условий:

1. Наличие отдельного учета осуществляемых операций (операций с длительным производственным циклом и других операций) и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг)


длительного производственного цикла и других операций.

2. При представлении одновременно с налоговой декларацией за налоговый период, в котором получена предоплата в счет предстоящих поставок товаров длительного производственного цикла:

- контракта с покупателем (копии такого контракта, заверенной подписью руководителя и главного бухгалтера);

- документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя, выданного в установленном порядке Минпромторгом России.

В случае несоблюдения перечисленных условий налоговая база определяется исходя из суммы полученной предоплаты с учетом налога на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Об этом – в письме ФНС России от 12.01.2011 № КЕ-4-3/65@.

Как видим, указанный порядок исчисления НДС является правом, а не обязанностью налогоплательщиков – изготовителей товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла изготовления свыше шести месяцев. Поэтому организация, чтобы воспользоваться предоставленной ей возможностью, должна закрепить это право в учетной политике. 

**В.В. Бородина**, аудитор, член ИПБ России

## Инвентаризация денежных средств

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций относит к разделу «Денежные средства» следующие счета: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений». При проведении инвентаризации денежных средств организации необходимо проверить фактическое наличие денежных средств и документов, подтверждающих их наличие.



**В.В. Бородина**

Общие правила проведения инвентаризации содержатся в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49, далее – Методические указания). Остановимся на особенностях инвентаризации денежных средств и финансовых вложений.

### Касса

На счете 50 «Касса» учитываются:

- наличные денежные средства в кассе организации (субсчет 50-1 «Касса организации»);
- денежные средства в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. (субсчет 50-2 «Операционная касса»);
- находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы (субсчет 50-3 «Денежные документы»).

По общему правилу (п. 2.4 Методических указаний) до начала инвентаризации кассы инвентаризационная комиссия должна получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении денежных средств. Материально ответственные лица (а кассиры относятся к таким лицам) дают

расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение имущества.

Обратите внимание, что во время инвентаризации кассы операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся. Так сказано в Указаниях по применению и заполнению акта инвентаризации наличных денежных средств (форма № ИНВ-15), содержащихся в постановлении Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. письмом ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40, далее – Порядок ведения кассовых операций). На это указывает пункт 3.39 Методических указаний.

Согласно разделу «Ревизия кассы и контроль за соблюдением кассовой дисциплины» Порядка ведения кассовых операций в установленные руководителем предприятия сроки, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется

Во время инвентаризации кассы операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся.

с данными учета по кассовой книге. В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

В остальном технология проведения ревизии кассы совпадает с общими правилами проведения инвентаризации, предусмотренными Методическими указаниями. Кроме того, несмотря на актуальность Порядка ведения кассовых операций, он не является исчерпывающим. Отдельные вопросы инвентаризации кассы и кассовых документов отражены в той или иной мере в других нормативных документах.

Согласно пунктам 3.40-3.41 Методических указаний, при подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.).

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материальноответственным лицам.

При инвентаризации кассы инвентаризационная комиссия прежде всего проводит пересчет наличных денег, находящихся в кассе. Полученная сумма сравнивается с последней итоговой записью в кассовой книге и остатком по субсчету 50-1 «Касса организации».

Напомним, что на субсчете 50-1 учитываются только операции, осуществляемые в рублях РФ. Если же организация осуществляет кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 открываются соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой иностранной валюты. Иностранная валюта также должна быть пересчитана, а результат пересчета сравнен с остатками по соответствующим субсчетам и кассовой книгой.

Тщательная инвентаризация должна быть организована на субсчете 50-2 «Операционная касса», на котором учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков,

остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Как показывает практика аудита, в указанных местах, находящихся на разных территориях, ослаблен внутренний контроль учета. Это приводит к нарушениям в бухгалтерском и налоговом учете, а также в отчетности.

Проверка субсчета 50-3 «Денежные документы» и аналитики к нему покажет возможные отклонения в учете почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов. Поскольку учет на этом субсчете ведется в сумме фактических затрат на приобретение денежных документов, при инвентаризации необходимо проверить собственно наличие таких документов и документов, подтверждающих расходы на приобретение.

В соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее – Закон № 54-ФЗ) все организации и индивидуальные предприниматели при осуществлении расчетов наличными деньгами или с использованием платежных карт обязаны использовать контрольно-кассовую технику (ст. 2 Закона № 54-ФЗ). Следовательно, проводя инвентаризацию кассы, необходимо проверить показания контрольно-кассовых аппаратов и данные, указанные в первичных учетных документах. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин и указания по их применению утверждены постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132.

Статьей 2 Закона № 54-ФЗ организациям и индивидуальным предпринимателям предоставлено право осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Обратите внимание, что названные выше услуги определяются в соответствии с Общероссийским

Проводя инвентаризацию кассы, необходимо проверить показания контрольно-кассовых аппаратов и данные, указанные в первичных учетных документах.



## Когда проводится инвентаризация

Согласно пункту 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и пункту 1.5 Методических указаний, проведение инвентаризации, в частности, обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса.

классификатором услуг населению (утв. постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 № 163). Если организации или индивидуальные предприниматели оказывают услуги, не перечисленные в данном классификаторе, они должны применять ККТ в общем порядке. Такой вывод можно сделать из письма Минфина России от 15.12.2008 № 03-01-15/12-376.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения утвержден постановлением Правительства РФ от 06.05.2008 № 359. Согласно пункту 17 данного порядка, инвентаризация бланков документов осуществляется в сроки проведения инвентаризации находящихся в кассе наличных денежных средств.

Отдельные вопросы применения ККТ и бланков строгой отчетности разъяснены в письме ФНС России от 10.06.2011 № АС-4-2/9303@.

## Расчетные, валютные и специальные счета

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном, валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков по счетам 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (кроме субсчета 55-3 «Депозитные счета») по данным бухгалтерского учета организации с данными выписок банков. Такой вывод следует из пункта 3.43 Методических указаний.

У организации могут быть денежные средства в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящиеся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах. С целью их проверки, а также проверки движения средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, необходимо проанализировать данные учета по счету 55 «Специальные счета в банках» и его субсчетах 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета» и др.

Необходимо организовать тщательную проверку аналитического учета по всем субсчетам, открытым к счету 55. Кроме того, в филиалах, представительствах и иных структурных подразделениях организаций, выделенных на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т.п.), необходимо проверить отдельный субсчет к счету 55 по движению указанных средств. При проверке необходимо учесть, что денежные средства в иностранных валютах учитываются на счете 55 обособленно по видам валют.

Проверке аналитического учета по счету 55 и его субсчетам подлежат денежные средства в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т.п. как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами.

## Денежные средства в пути

Данные учета денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, то есть денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленных по назначению, необходимо проверить на счете 57 «Переводы в пути».

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся сумм остатков на счете 57

Инвентаризация бланков документов осуществляется в сроки проведения инвентаризации находящихся в кассе наличных денежных средств.

«Переводы в пути» с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п. На это указывает пункт 3.42 Методических указаний.

### Финансовые вложения

К разделу «Денежные средства» Плана счетов отнесен счет 58 «Финансовые вложения» с соответствующими субсчетами. Порядок инвентаризации финансовых вложений подробно прописан в пунктах 3.9-3.14 Методических указаний.

Так, при инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг в соответствии с пунктом 3.10 Методических указаний устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

### Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете является важным моментом учетного процесса. В бухгалтерии проверяются все соответствующие документы (ведомости, описи, акты и т.п.), выявляются отклонения и их причины, рассматриваются виновные лица.

В соответствии с пунктом 5 статьи 8 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Как следует из пункта 5.1 Методических указаний и пункта 28 Положения

по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;
- недостачи денежных средств и другого имущества относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения у организации или уменьшение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения.

Обратите внимание, что ссылки на указанные документы сделаны только в отношении денежных средств организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. На это указывает пункт 5.5 Методических указаний.

### Порядок инвентаризации

При проведении любой инвентаризации, в том числе инвентаризации денежных средств, необходимо соблюдать общие требования к данной процедуре, установленные Методическими указаниями. Напомним основные из них:

- отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными (п. 2.3);
- сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах (п. 2.5);
- проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц (п. 2.8);
- в инвентаризационных описях и актах не допускаются помарки и подчистки, ошибки исправляются во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей (п. 2.9);
- описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица (п. 2.10).

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Суммы недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц, должны отражаться в соответствии с Планом счетов на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». При этом поступления и возмещение причиненных организации убытков в течение отчетного периода отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов.


В текущем учете при выявлении в ходе инвентаризации материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, учет по возмещению расходов осуществляется на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Как сказано в Инструкции по применению Плана счетов, в дебет счета 73

«Расчеты с персоналом по прочим операциям» суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов» (за недостающие товарно-материальные ценности).


По кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» записи производятся в корреспонденции со счетами:

- учета денежных средств – на суммы внесенных платежей;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы удержаний из заработной платы;
- 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска. Впоследствии данные суммы списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации. 



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член  
Международной  
федерации бухгалтеров 

## СТАРТОВАЛА НОВАЯ ПРОГРАММА ИПБ РОССИИ!

Продвинутый курс повышения квалификации с возможностью получения второго аттестата!

**Особенности  
профессиональной  
деятельности  
бухгалтера  
в торговле**

Продолжительность  
курса 40 часов

Программа рассчитана на специалистов бухгалтерских, экономических и юридических служб торговых организаций. Ее целью является предоставление необходимых для профессионального роста комплексных теоретических знаний и практических навыков по законодательному регулированию и экономическому анализу результатов предпринимательской деятельности в торговле, по основным видам торговой деятельности и гражданско-правовых

договоров, применяемых в торговле.

Программа включает изучение предусмотренных тематикой:

- нормативных актов в сфере бухгалтерского учета, налогов, права;
- последних изменений законодательства Российской Федерации;
- писем Минфина России и ФНС России;
- арбитражной практики;
- а также рассмотрение практических ситуаций в форме примеров, задач и тестов.

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) и отправить ее по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org).

**Курсы планируются ежемесячно и проводятся по мере наполнения групп.**

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

**Для абонентов ТАКСКОМ и пользователей системы ГАРАНТ предусмотрены скидки.**

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

## Юридический и фактический адреса

Юридический и фактический адреса организации расположены в разных административных округах г. Москвы. Обособленное подразделение не зарегистрировано. Свою деятельность организация осуществляет по фактическому адресу. По данному адресу заключен договор аренды, расходы по которому учитываются в целях налогообложения прибыли. По юридическому адресу заключен договор аренды почтового ящика, расходы также учитываются в целях налогообложения прибыли. При заключении договоров с контрагентами в договорах указывается юридический адрес.

Нужно ли регистрировать обособленное подразделение по фактическому адресу? Правомерно ли в целях налогообложения прибыли учитывать расходы по договору аренды по фактическому адресу?

### Регистрации обособленного подразделения

Место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации, которое должно быть указано в его учредительных документах (п. 2 ст. 52, п. 3 ст. 54 ГК РФ, п. 2 ст. 4 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 2 ст. 12 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В настоящее время определения понятий юридического и фактического адресов законодательство РФ не содержит.

На практике адрес, указанный в учредительных документах, называют юридическим адресом. Фактическим называют адрес, по которому реально располагается постоянно действующий исполнительный орган юридического лица.

В то же время в соответствии с пунктом 2 статьи 54 ГК РФ и пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ) государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности.

Согласно подпункту «в» пункта 1 статьи 5 Закона № 129-ФЗ, адрес (место нахождения) постоянно действующего

исполнительного органа юридического лица относится к сведениям о юридическом лице, которые содержатся в ЕГРЮЛ. Об изменении сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, юридическое лицо обязано сообщить в регистрирующий орган по месту своего нахождения в течение трех рабочих дней с момента таких изменений (п. 5 ст. 5 Закона № 129-ФЗ).

В целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в том числе по месту нахождения ее обособленных подразделений. На это указывает пункт 1 статьи 83 НК РФ.

Определение обособленного подразделения организации содержится в пункте 2 статьи 11 НК РФ. Это 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.

На основании статьи 209 Трудового кодекса РФ рабочее место – место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

В свою очередь, местом нахождения обособленного подразделения признается место осуществления организацией

**Рабочее место – место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.**

деятельности через свое обособленное подразделение. Об этом – в пункте 2 статьи 11 НК РФ.

В связи с этим можно сделать вывод, что возникновение обособленного подразделения, а следовательно, и постановка его на учет в налоговом органе связываются с выполнением следующих условий:

- подразделение территориально обособлено от организации;
- в таком подразделении имеются стационарные рабочие места;
- рабочие места находятся под контролем работодателя;
- через данное подразделение организация осуществляет деятельность.

Как видно из вопроса, фактически организация находится по адресу, отличному от адреса, указанного в учредительных документах. По этому же адресу ведется основная деятельность. В случае если исполнительный орган юридического лица располагается (как в рассматриваемой ситуации) по иному, не указанному в ЕГРЮЛ адресу, есть вероятность привлечения должностных лиц организации к ответственности, предусмотренной частью 3 статьи 14.25 КоАП РФ, за непредставление или несвоевременное представление, или представление недостоверных сведений о юридическом лице в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц.

При этом судебная практика отмечает, что действующее законодательство не предусматривает возможности признания недействительной государственной регистрации юридического лица на том основании, что в последующем юридическое лицо фактически не располагалось по указанному в ЕГРЮЛ юридическому адресу (постановление ФАС Московского округа от 29.07.2008 № КГ-А40/6320-08).

Принимая во внимание изложенное, полагаем, что в рассматриваемом случае можно говорить о наличии по фактическому адресу обособленного подразделения организации в целях налогообложения.

Подобная точка зрения нашла отражение в письме МНС России от 29.04.2004 № 09-3-02/1912. В частности, в нем отмечается, что создание рабочего места организацией вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе организации

Создание рабочего места организацией вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе организации по месту нахождения обособленного подразделения.

по месту нахождения обособленного подразделения.

Пункт 4 статьи 83 НК РФ предусматривает, что постановка на учет в налоговом органе российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется налоговыми органами на основании сведений, представляемых (направляемых) организацией в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ.

Напомним, что организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации. Таково требование подпункта 3 пункта 2 статьи 23 НК РФ.

### Учет расходов

В общем случае арендные платежи за арендуемое имущество являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией. Основание – подпункт 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

В то же время расходы признаются в целях налогообложения при условии, что они документально подтверждены и экономически обоснованы (п. 1 ст. 252 НК РФ). Однако понятие экономической обоснованности Налоговый кодекс РФ не определяет.


В такой ситуации считаем целесообразным воспользоваться выводами, сделанными в определениях Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П и № 320-О-П. Причем следует отметить, что в своих многочисленных разъяснениях уполномоченные органы при оценке обоснованности тех или иных расходов также ссылаются на указанные определения КС РФ (см., например, письма Минфина России от 01.11.2010 № 03-03-06/1/664, от 28.10.2010 № 03-03-06/1/669, УФНС России по г. Москве от 25.04.2011 № 16-15/040310@).

Так, по мнению судей, обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно

о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате.

Полагаем, что ведение основной деятельности в арендуемом помещении свидетельствует о намерениях организации получить доход. Поэтому данные расходы могут быть учтены в целях налогообложения прибыли.

Данная точка зрения подтверждается разъяснениями работников

финансового ведомства (см., например, письма Минфина России от 14.04.2009 № 03-03-06/1/241 и от 07.04.2009 № 03-03-06/1/226). В них отмечается, что расходы организации по договору аренды помещения под офис, заключенному в установленном законодательством порядке, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли. 

**О.А. Тупикина, А.Г. Барсегян, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ**

## Кассир в подразделении, не имеющем счета

У организации есть обособленное подразделение (не филиал) в другом регионе, не имеющее своего счета в банке. Существует необходимость иметь кассира в данном подразделении и в головном офисе в Москве.

Можно ли иметь в штате организации двух кассиров?

Как ведется в таком случае кассовая книга?

Может ли чек в чековой книжке оформляться на каждого из кассиров?

Наличное денежное обращение в Российской Федерации регулируется Положением «О правилах наличного денежного обращения на территории РФ», утвержденным советом директоров Банка России от 05.01.1998 №№ 14-П (далее – Положение №№ 14-П), а также Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40 (далее – Порядок № 40).

В соответствии с пунктом 5 Порядка № 40 и пунктом 2.5 Положения № 14-П в своих кассах предприятия вправе иметь наличные денежные средства в пределах лимитов. Всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе предприятия обязаны сдавать в банк (п. 6 Порядка № 40 и п. 2.6 Положения № 14-П).

Обращаем внимание, что отдельный лимит для обособленного подразделения устанавливается, только если оно имеет отдельный баланс и расчетный счет.

По предприятию, в состав которого входят подразделения, не имеющие самостоятельного баланса и счетов в учреждениях банков, устанавливается единый лимит остатка кассы с учетом этих

структурных подразделений. Лимит остатка кассы структурным подразделениям доводится приказом руководителя предприятия (п. 2.5 Положения № 14-П).

В соответствии с пунктом 3 Порядка № 40 для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Унифицированная форма кассовой книги (КО-4) утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Согласно пункту 23 Порядка № 40, каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью. Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в кассовой книге (п. 22 Порядка № 40).

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. На это указывает пункт 13 Порядка № 40.

Порядком № 40 механизм ведения кассы организациями, имеющими обособленные подразделения, прямо не определен. При этом в действующем законодательстве

Отдельный лимит для обособленного подразделения устанавливается, только если оно имеет отдельный баланс и расчетный счет.

Законодательством  
вопрос обеспечения  
требования единства  
кассовой книги  
организациями,  
имеющими  
обособленные  
подразделения,  
не урегулирован.

не содержится запретов на наличие так называемой операционной кассы в обособленных подразделениях организации. Соответственно, организация может предусмотреть в учетной политике открытие операционных касс по местам расположения обособленных подразделений.

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом России по согласованию с Центральным банком Российской Федерации и Минфином России. Так сказано в пункте 12 Порядка № 40.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания. Основание – пункт 4 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Следовательно, номера и даты выписки приходных и расходных кассовых ордеров должны идти в строгом порядке, то есть должна соблюдаться сквозная хронологическая нумерация.

Законодательством вопрос обеспечения требования единства кассовой книги организациями, имеющими обособленные подразделения, не урегулирован. Но и ответственность за неправильное ведение кассовой книги и нарушение нумерации приходных и расходных ордеров не установлена, поэтому на практике организации решают эту проблему на свое усмотрение.

Тем не менее, чтобы выполнить данное требование, по нашему мнению, обособленное подразделение организации может вести свою кассовую книгу, но не как отдельный документ, а в качестве раздела единой кассовой книги головной организации. Впоследствии она передается в головную организацию для оформления единой кассовой книги по организации в целом.

Для организаций, имеющих удаленные обособленные подразделения, сквозная нумерация по организации в целом неприменима.

Обычно в таких ситуациях используют два способа нумерации приходных и расходных ордеров, а также листов кассовой книги в подразделениях:

1. Резервирование номеров для обособленных подразделений. При таком подходе может случиться так, что у одного подразделения номер кассового ордера на более раннюю дату будет больше номера на более позднюю

дату у другого подразделения. Это нарушает порядок присвоения номеров по организации в целом;

2. Присвоение каждому обособленному подразделению внутреннего кода, который указывается в нумерации, а через дробь – порядковый номер документа в обособленном подразделении. Этот способ, с точки зрения соблюдения законодательства, будет являться наименее рискованным, так как позволяет вести только одну кассовую книгу в организации, при этом сохраняется нумерация ордеров.

По нашему мнению, было бы логичным использовать данный критерий идентификации обособленных подразделений организации и при ведении книги регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Кроме того, в целях идентификации непосредственно учетных записей в обособленном подразделении можно к счету 50 «Касса» использовать субсчет 50-2 «Операционная касса».

Выбранный способ нумерации приходных и расходных кассовых ордеров организация должна в обязательном порядке закрепить в учетной политике, а в графике документооборота – отразить периодичность передачи остатков наличности из операционных касс подразделений в кассу головной организации и указать момент передачи книги из обособленного подразделения в головное.

Практические рекомендации по ведению кассовой книги организациями, имеющими обособленные структурные подразделения, приведены в письме ЦБ РФ от 11.12.2008 № 29-1-1-11/7735. В нем указывается, что обособленные подразделения организации, расположенные вне места ее нахождения, ведут в двух экземплярах отчет кассира, содержащий все реквизиты кассовой книги. Первый экземпляр отчета кассира остается в обособленном подразделении. Второй экземпляр отчета кассира вместе с прилагаемыми к нему кассовыми и подтверждающими документами передается в организацию.

При этом передача отчета кассира структурного подразделения в головную организацию может осуществляться в электронном виде в соответствии с требованиями законодательства РФ. В этом случае передача отчета кассира на бумажном носителе с прилагаемыми кассовыми и подтверждающими документами осуществляется в соответствии с утвержденными в организации

правилами документооборота, закрепленными в учетной политике.


В организации на итоговые суммы наличных денег, содержащиеся во втором экземпляре отчета кассира обособленного подразделения, оформляются приходный и расходный кассовые ордера и производятся записи в кассовой книге.

Данное разъяснение ЦБР было доведено ФНС России до нижестоящих налоговых органов письмом от 19.01.2009 № ШС-22-2/28.

Обращаем внимание, что действующим законодательством ограничений на количество должностей кассиров в организациях, имеющих обособленные подразделения, не предусмотрено.

По нашему мнению, чек чекодатель может быть выписан на любого из кассиров. В соответствии с пунктом 2.4

Положения ЦБ РФ и Минфина России от 13.12.2006 № 298-П/173н «Об особенностях расчетно-кассового обслуживания территориальных органов Федерального казначейства» на оборотной стороне денежного чека, помимо других обязательных реквизитов, указываются данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность представителя бюджетополучателя. Соответственно, если представителем бюджетополучателя является кассир операционной кассы обособленного подразделения, чек может быть выписан непосредственно на него.

Заметим, что указанный порядок установлен для органов Федерального казначейства. По нашему мнению, он может распространяться и на деятельность коммерческих организаций. 

**О.С. Волкова, С.В. Мягова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ**

## Оплата спортивно-оздоровительных мероприятий для сотрудников

Организация оплачивает для своих сотрудников стоимость спортивно-оздоровительных мероприятий в бассейне.

Нужно ли начислять страховые взносы со стоимости этих мероприятий, приходящейся на каждого сотрудника, воспользовавшегося этой услугой?

### Страховые взносы в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС, ТФОМС

Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС, и действует с 1 января 2010 года.

Установленный им порядок исчисления страховых взносов не увязан с учетом выплат и иных вознаграждений физическим

лицам в составе расходов в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина России от 03.12.2010 № 03-03-06/2/205).

Согласно части 1 статьи 5 Закона № 212-ФЗ, организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, признаются плательщиками страховых взносов.

В соответствии с частью 1 статьи 7 Закона № 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Исключение составляют вознаграждения, выплачиваемые

Организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, признаются плательщиками страховых взносов.



лицам, указанным в пункте 2 части 1 статьи 5 Закона № 212-ФЗ.

Кроме того, в той же норме Закона № 212-ФЗ определено, что для страхователей-организаций объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

То есть из формального прочтения Закона № 212-ФЗ можно сделать вывод, что для страхователей-организаций объектом обложения страховыми взносами являются все выплаты работникам, а не только те, которые предусмотрены трудовыми договорами.

По всем видам обязательного социального страхования отношения у застрахованных лиц возникают с момента заключения трудового договора с работодателем. Основание – подпункт 4 пункта 1 статьи 9 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования».

Иными словами, в отношении работника, с которым заключен трудовой договор, страховые взносы начисляются на все выплаты и вознаграждения, за исключением выплат и вознаграждений, прямо поименованных в статье 9 Закона № 212-ФЗ. Данный перечень является закрытым и расширенному толкованию не подлежит.

Выплаты, связанные с оплатой спортивно-оздоровительных мероприятий, не поименованы в указанном перечне. Следовательно, считаем, что они подлежат обложению страховыми взносами (см. также письма Минздравсоцразвития России от 06.08.2010 № 2538-19, от 23.03.2010 № 647-19, от 12.03.2010 № 559-19).

В то же время официальная позиция предусматривает, что аналогичные выплаты членам семьи работника, включая детей, не состоящих в трудовых отношениях с организацией, страховыми взносами не облагаются.

Кроме того, в письмах Минздравсоцразвития России обращено внимание: не относятся к объекту обложения страховыми взносами согласно части третьей статьи 7 Закона № 212-ФЗ выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество

(имущественные права). Поэтому в случае передачи подарка (в том числе в виде денежных сумм) работнику по договору дарения, заключенному в письменной форме, у организации объекта обложения страховыми взносами не возникает.

Стоимость приобретенных подарков для работников, предусмотренных трудовыми договорами (коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами), не оформленных договорами дарения, будет являться объектом обложения страховыми взносами (письма Минздравсоцразвития России от 07.05.2010 № 10-4/325233-19, от 05.03.2010 № 473-19 и от 27.02.2010 № 406-19).

В случае вручения подарков физическим лицам, не состоящим с организацией-дарителем в трудовых (гражданско-правовых) отношениях, суммы стоимости таких подарков не являются объектом обложения страховыми взносами.

### **Страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний**

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее – взносы от НС и ПЗ) регулируется действующим на сегодняшний день Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее – Закон № 125-ФЗ).

Федеральным законом от 08.12.2010 № 348-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» Закон № 125-ФЗ дополнен статьями 20.1 и 20.2, вступившими в силу с 1 января 2011 года.

Статьей 20.2 определен перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами. В данной статье не упоминается в какой-либо форме оплата за сотрудника спортивно-оздоровительных мероприятий.

Статьей 20.1 установлено, что база для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений, за исключением сумм, указанных в статье 20.2 Закона № 125-ФЗ.


Из формального прочтения Закона № 212-ФЗ можно сделать вывод, что для страхователей-организаций объектом обложения страховыми взносами являются все выплаты работникам, а не только те, которые предусмотрены трудовыми договорами.

А в соответствии с пунктом 3 статьи 20.1 при расчете базы для начисления страховых взносов учитываются выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг).

Таким образом, по нашему мнению, оплату услуг бассейна можно рассматривать как выплаты работнику в натуральной форме. Следовательно, на эти суммы начисляются взносы от НС и ПЗ.

В то же время следует иметь в виду, что стоимость подарков не облагается страховыми взносами от НС

и ПЗ. Основание – пункт 1 статьи 20.1 Закона № 125-ФЗ.

Полагаем, что для устранения сомнений организация может обратиться в ФСС РФ за официальными разъяснениями о необходимости начисления в рассматриваемом случае взносов от НС и ПЗ. ФСС РФ обязан разъяснить застрахованным и страхователям их права и обязанности, а также порядок и условия обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (подп. 9 п. 2 ст. 18 Закона № 125-ФЗ). 

**Е.М. Лазукова, Е.В. Мельникова**, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Реклама и сувенирная продукция к Новому году

Организация осуществляет деятельность в Москве и применяет общую систему налогообложения. Она разместила и оплатила размещение своего логотипа в отраслевом журнале, а также к Новому году заказала и оплатила изготовление ручек, календарей, ежедневников с логотипом. Логотип в отраслевом журнале представляет собой описание организации и ее контактные данные. Эта информация размещается в справочнике авиакомпаний, который не поступает в свободную продажу, а распространяется среди тех организаций, которые разместили в нем свою информацию. Ручки, календари, ежедневники с логотипом организации распространяются на выставках, а также вручаются в качестве сувениров клиентам организации.

Считается ли это рекламой? Если да, то относится ли этот вид деятельности к облагаемым ЕНВД? Учитываются ли эти расходы при исчислении налога на прибыль организаций?

### ЕНВД

Согласно статье 346.28 НК РФ, плательщиками ЕНВД признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ, в котором введен единый налог, виды предпринимательской деятельности, предусмотренные пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ.

Поэтому основным условием, необходимым для перевода налогоплательщиков на уплату единого налога на вмененный доход, является осуществление ими определенных видов предпринимательской деятельности. Из видов деятельности, связанных с рекламой, под ЕНВД подпадают:

- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (подп. 10 п. 2 ст. 346.26 НК РФ);
- размещение рекламы на транспортных средствах (подп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

При этом на территории города Москвы ЕНВД введен только для предпринимательской деятельности по распространению наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (Закон г. Москвы от 29.10.2008 № 53 «О едином налоге на вмененный доход для предпринимательской деятельности по распространению наружной рекламы с использованием рекламных конструкций»). Обратите

На территории города Москвы ЕНВД введен только для предпринимательской деятельности по распространению наружной рекламы с использованием рекламных конструкций.

внимание, что с 1 января 2012 года данный закон утратит силу. Основание – Закон г. Москвы от 26.01.2011 № 3.

Под распространением наружной рекламы с использованием рекламных конструкций понимается предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламораспространителем (ст. 346.27 НК РФ).

Таким образом, размещение в отраслевом справочнике информации об организации, а также распространение организацией сувенирной продукции со своим логотипом никак не могут являться деятельностью, переводимой на уплату ЕНВД.

### Налог на прибыль организаций

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Закон № 38-ФЗ) рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Таким образом, для признания расходов рекламными необходимо наличие трех признаков:

- 1) целью понесенных расходов должно быть донесение до потребителя информации о физическом или юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях; причем не важно, в каком виде доносится эта информация;
- 2) реклама должна формировать и поддерживать интерес к производителю или продавцу, товарам, а также способствовать реализации товаров;
- 3) направленность рекламы на неопределенный круг лиц.

За разъяснениями, что подразумевать под неопределенным кругом лиц, ФНС

Расходы в виде стоимости сувениров, не содержащие логотипа организации и безвозмездно передаваемые организациям-контрагентам, не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

России обратилась в Федеральную антимонопольную службу (письмо ФНС РФ от 25.04.2007 № ШТ-6-03/348@).

Отвечая на запрос, Федеральная антимонопольная служба разъяснила, что под понятием «неопределенный круг лиц», применяемым в законодательстве РФ о рекламе, понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования (письмо ФАС РФ от 05.04.2007 № АЦ/4624). Предназначенность рекламной информации для неопределенного круга лиц означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена.

При этом в письме отмечено, что задача сувенирной продукции с логотипом организации должна признаваться распространением среди неопределенного круга лиц, поскольку заранее невозможно определить всех тех лиц, до которых такая информация будет доведена.

Вывод о том, что расходы на рекламно-сувенирную продукцию являются нормируемыми, представлен также в письме УФНС России по г. Москве от 30.04.2008 № 20-12/041966.2.

Обратите внимание: в этом же письме сказано, что в случае, если сувенирная продукция с символикой вручается во время официального приема представителям организаций-контрагентов, участвующим в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, ее стоимость при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль рассматривается в качестве представительских расходов и подлежит нормированию в установленном для этой категории расходов порядке.

Налоговое ведомство также предупредило, что расходы в виде стоимости сувениров, не содержащие логотипа организации и безвозмездно передаваемые организациям-контрагентам, не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ). Об этом было сказано ранее в письме Минфина России от 22.09.2006 № 03-04-11/178.

Суды также относят подарки (сувениры) с символикой организации к рекламным расходам. Такие выводы содержат постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 31.07.2006

№ Ф04-4820/2006(25042-А45-33), ФАС Московского округа от 08.02.2006 № КА-А40/13572-05, от 16.11.2006 № КА-А40/10964-06, ФАС Уральского округа от 28.05.2007 № Ф09-3313/07-С2, от 12.01.2006 № Ф09-5996/05-С2.

Итак, затраты на все рекламные материалы с нанесенным логотипом (брендом) являются для целей исчисления налога на прибыль рекламными расходами.

В соответствии с подпунктом 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Согласно этому пункту, для целей налогообложения прибыли принимаются любые расходы на рекламу, то есть перечень открыт. При этом в размере фактических затрат принимаются лишь расходы на рекламные мероприятия, перечисленные в абзацах 2-4 пункта 4 статьи 264 НК РФ. Этот перечень является закрытым и расширительному толкованию не подлежит.

При этом согласно абзацу 4 пункта 4 статьи 264 НК РФ к ненормируемым рекламным расходам относятся расходы на рекламные мероприятия через СМИ, расходы на световую и иную наружную рекламу, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний.

Расходы на иные виды рекламы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения нормируются: признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Таким образом, затраты на рекламные материалы с нанесенным логотипом являются нормируемыми рекламными расходами.

Напомним также, что для признания рекламных расходов необходимо их соответствие требованиям пункта 1

статьи 252 НК РФ. В частности, они должны быть подтверждены документально.

Что касается затрат на размещение информации об организации в специализированном отраслевом справочнике, то, по нашему мнению, приведенные выше положения Закона № 38-ФЗ свидетельствуют о том, что рекламой можно считать любые публикации, которые направлены на поддержание интереса к самой организации и к выпускаемой ей продукции при условии, что информация адресована неопределенному кругу лиц.

В то же время статьей 16 Закона № 38-ФЗ установлено, что размещение текста рекламы в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, должно сопровождаться пометкой «реклама» или пометкой «на правах рекламы». На основании данной нормы специалисты Минфина России приходят к выводу, что при отсутствии такой пометки признать расходы рекламными и учесть их в целях налогообложения нельзя (письма Минфина России от 27.06.2007 № 03-03-06/1/418, от 31.01.2006 № 03-03-04/1/66).

Однако, по нашему мнению, отсутствие пометки «на правах рекламы» не меняет рекламный характер информации. Подобную точку зрения разделяют и судебные органы (см., например, постановления ФАС Московского округа от 23.09.2008 № КА-А40/8513-08-2, ФАС Поволжского округа от 16.04.2008 № А55-10084/2007, ФАС Московского округа от 21.02.2008 № КА-А40/410-08-П, ФАС Северо-Западного округа от 03.04.2007 № А05-8063/2006-13).

Причем судьи подчеркивают, что решение о признании рекламы, не соответствующей требованиям законодательства, вправе принять только антимонопольный, но никак не налоговый орган (п. 1 ст. 33 Закона № 38-ФЗ).

Таким образом, считаем, что при наличии в распространяемой информации признаков рекламы отсутствие в ней указаний на ее рекламный характер не лишает налогоплательщика права учесть в составе расходов на рекламу затраты, связанные с производством указанной информации. При этом для того, чтобы в дальнейшем избежать споров с контролирующими органами, рекомендуем организации иметь экземпляры печатных изданий с размещенной рекламой.

**Размещение текста рекламы в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, должно сопровождаться пометкой «реклама» или пометкой «на правах рекламы».**

Полагаем, что расходы на публикацию материалов в отраслевом справочнике также можно признать рекламными затратами. Косвенно такой вывод подтверждает письмо УФНС России по г. Москве от 13.09.2006 № 20-12/81119.

Что касается порядка учета этих расходов, то, как было сказано выше, согласно пункту 4 статьи 264 НК РФ к расходам организации на рекламу, в частности, относятся расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети. Эти расходы учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии подтверждающих данные расходы документов (см. также письмо Минфина России от 20.04.2010 № 03-11-06/2/63).

Обратите внимание: согласно пункту 4 статьи 252 НК РФ, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Поэтому, если организация сомневается, что расходы на публикацию в отраслевом издании могут быть отнесены к рекламным, в любом случае такие затраты, как экономически обоснованные и документально подтвержденные и направленные на получение дохода, организация вправе признать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ в полной сумме. ☺

Расходы на публикацию материалов в отраслевом справочнике также можно признать рекламными затратами.

**К.Г. Завьялов, С.В. Мягкова**, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Если право собственности на здание не зарегистрировано

Организация построила здание. Оно фактически эксплуатируется, площади сдаются в аренду, в учете отражается начисление выручки от сдачи в аренду. Здание отражено в составе основных средств, так как фактически готово к использованию, но документы на указанное здание находятся в стадии оформления (на государственную регистрацию не переданы), акта о вводе в эксплуатацию здания еще нет, процесс оформления затягивается. В отношении указанного здания условия, перечисленные в пункте 4 ПБУ 6/01, выполняются.

Учитывается ли данное здание в бухгалтерском учете в составе основных средств на счете 01 «Основные средства»? Начисляется и учитывается ли амортизация по данному зданию в целях налогового учета?

### Бухгалтерский учет

В силу пункта 1 статьи 131 ГК РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Федерального закона от 21.07.1997

№ 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним является юридическим актом признания и подтверждения государством, в частности, возникновения прав на недвижимое имущество.

В свою очередь, пункт 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) указывает, что актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных

средств, если одновременно выполняют следующие условия:

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

Как видно из данной нормы, среди критериев принятия активов в бухгалтерском учете в качестве основных средств наличие права собственности на них не поименовано.

На наш взгляд, в отношении указанного в вопросе здания условия, перечисленные в пункте 4 ПБУ 6/01, выполняются.

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

Таким образом, у организации есть основания для отражения указанного здания в качестве основного средства на счете 01 «Основные средства».

## Налоговый учет

Пункт 1 статьи 256 НК РФ определяет, что амортизируемым имуществом, в целях главы 25 НК РФ, признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности,

которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Пункт 11 статьи 258 НК РФ устанавливает, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

По мнению сотрудников финансового ведомства, изложенному в письме от 11.01.2005 № 03-03-01-04/1/1, включение основного средства в состав амортизационной группы означает отнесение этого имущества к составу амортизируемого имущества налогоплательщика и само по себе не означает, что, начиная с момента включения в состав амортизируемой группы, оно начинает амортизироваться. Для этого данное основное средство должно быть введено в эксплуатацию. Однако до включения в состав соответствующей амортизационной группы это имущество не может амортизироваться, даже если оно уже введено в эксплуатацию.

Учитывая изложенное, для начала начисления амортизации по основному средству, права на которое подлежат государственной регистрации, необходимо выполнение двух условий:

- включение данного основного средства в амортизационную группу (наличие документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав);
- ввод основного средства в эксплуатацию.

В рассматриваемом случае данные условия не выполняются. Поэтому для начисления амортизации в целях налогового учета в данной ситуации оснований не имеется.

Подобная точка зрения подтверждается также в письме Минфина России от 15.09.2009 № 03-03-06/2/170, в котором разъясняется, что амортизация

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

по объекту основных средств может учитываться при формировании налоговой базы для целей исчисления налога на прибыль организаций при выполнении следующих условий:

- приобретено право собственности (акт приема-передачи);
- состоялся ввод в эксплуатацию в деятельности, приносящей доходы.

При этом амортизация по объекту недвижимости, приобретенному по договору купли-продажи, и первоначальная стоимость которого сформирована, может начисляться при условии, что этот объект принят к учету (счет 01 «Основные средства») и введен в эксплуатацию, но не ранее момента документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию прав.

По мнению работников Минфина России (письмо от 19.08.2010 № 03-03-06/1/560), документом, подтверждающим факт подачи документов на государственную регистрацию права на основное средство, может быть расписка в получении документов на государственную регистрацию прав с их перечнем, а также с указанием даты и времени их представления с точностью до минуты.

Если организация не может документально подтвердить факт подачи документов на государственную регистрацию права на основное средство, такое основное средство включается в состав соответствующей амортизационной группы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором организацией было получено свидетельство о государственной регистрации права. 🟡

Документом, подтверждающим факт подачи документов на государственную регистрацию права на основное средство, может быть расписка в получении документов на государственную регистрацию прав с их перечнем.

**В.В. Бородина**, аудитор, член ИПБ России

## Как отразить реализацию товара при его порче

В организации розничной торговли обнаружена частичная порча товара. В результате произведена уценка товара, товар реализуется по сниженной цене. Как отразить данные операции, если учет товара ведется по продажным ценам, а сумма уценки превышает сумму торговой наценки по данному товару?



**В.В. Бородина**

Для ответа на этот вопрос рассмотрим конкретный пример. Допустим, партия товара (панели для кухонной мебели) приобретена для перепродажи по цене 35 400 руб. (в том числе НДС 18% – 5400 руб.) за единицу товара. Продажная цена установлена равной 49 560 руб. (в том числе НДС 18% – 7560 руб.) за единицу товара. Продавцом-консультантом обнаружены повреждения (царапины) в разных местах панелей. В результате повреждений продажная цена товара снижена на 50%.

### Бухгалтерский учет

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»), (утв. приказом

Минфина России от 09.06.2001 № 44н в редакции от 25.10.2010). Под фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). На это указывает пункт 6 ПБУ 5/01.

В соответствии с абзацем 2 пункта 13 ПБУ 5/01 товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешено производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Заметим, что из текста пункта 16 ПБУ 5/01 следует, что этот пункт (в нем говорится о способах оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии) не распространяется на организации, учитывающие приобретенные товары по продажной стоимости. Аналогичный вывод можно найти в письме Минфина России от 09.09.2005 № 03-11-04/2/75.

Оприходование товара отражается по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (на сумму договорной стоимости без учета НДС). Начисление торговой наценки отражается записью по дебету счета 41 в корреспонденции с кредитом счета 42 «Торговая наценка».

Учет порчи товаров отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходуются по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи. Это следует из Инструкции по применению Плана счетов и подпункта «б» пункта 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н в редакции от 24.12.2010, далее – Методические указания).

Согласно пункту 30 Методических указаний, порча товаров списывается со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на расходы на продажу или за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Если товар при обнаружении его порчи реализуется по сниженной цене, фактическая себестоимость товара списывается со счета 41 в дебет счета 94 и одновременно приходуется товар по рыночной цене (с учетом физического состояния). На сумму рыночной стоимости уменьшается сумма потерь от порчи. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена

в результате продажи активов (абз. 2 п. 9 ПБУ 5/01).

Инструкция по применению Плана счетов рекомендует относить в дебет счета 94 по частично испорченным материальным ценностям «суммы определившихся потерь и т.п.». А пункт 12 ПБУ 5/01 определяет, что фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. В связи с тем, что указанная позиция ограничивает возможность изменения фактической себестоимости товара, по которой он принят к учету, можно руководствоваться Методическими указаниями.

Торговая наценка в полной сумме сторнируется по кредиту счета 42 в корреспонденции с дебетом счета 94. Основание – Инструкция по применению Плана счетов.

В рассматриваемой ситуации виновные лица не выявлены. Качество товара в результате повреждений ухудшилось, и это негативно повлияло на представление товара для экспозиции в торговом зале. В этом случае сумма потерь списывается со счета 94 в дебет счета 44 «Расходы на продажу» (пункты 5 и 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н в редакции от 08.11.2010), Инструкция по применению Плана счетов. Однако может быть использован вариант отнесения указанных затрат на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В указанном примере доход (выручка) от реализации товара является доходом по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н в редакции от 08.11.2010). При продаже товара в розницу выручка отражается записью по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса» (Инструкция по применению Плана счетов).

Рыночная стоимость реализованного товара, по которой он учитывался после уценки, является расходом по обычным видам деятельности и формирует себестоимость продаж в периоде признания выручки, что следует из пунктов 5, 9, 16, 19 ПБУ 10/99. В бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», в корреспонденции с кредитом счета 41.

**Рыночная стоимость реализованного товара, по которой он учитывался после уценки, является расходом по обычным видам деятельности и формирует себестоимость продаж в периоде признания выручки.**



## НДС

Реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Предъявленную поставщиком сумму НДС организация приняла к вычету на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ. При продаже товара покупателю предъявлен НДС, налоговая база при этом определяется исходя из цены реализации (п. 1 ст. 154, подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ).

## Налог на прибыль организаций

В целях применения главы 25 НК РФ не предусмотрен учет товаров по продажным ценам. В налоговом учете организации, осуществляющие розничную торговлю, учитывают товары по стоимости их приобретения. На это указывают статьи 268 и 320 НК РФ. Оценка товаров осуществляется по выбору налогоплательщика одним из методов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Организации, находящиеся на общем режиме налогообложения, согласно статье 320 НК РФ не учитывают в составе расходов стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитывают по мере реализации указанных товаров, применяя один из методов, указанных выше. Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

В соответствии с подпунктом 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, признаются расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие

Организации, находящиеся на общем режиме налогообложения, согласно статье 320 НК РФ не учитывают в составе расходов стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца.

в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 этой статьи.

В пункте 4 статьи 264 НК РФ указано, что к расходам организации на рекламу кроме прочего относятся расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 – 320 НК РФ. В нашем случае расходы признаются в том месяце, когда была проведена уценка.

В целях налогообложения прибыли необходимо рассчитать сумму уценки товара, которая может быть отнесена к расходам в налоговом учете. Сумма уценки определяется как разница между затратами на приобретение этого товара и суммой выручки, которая может быть получена при его реализации (без учета НДС).

Как видно из приведенных ниже бухгалтерских записей, сумма данного расхода равна сумме порчи, признанной расходами на продажу в бухгалтерском учете.

Доход (выручка) от продажи товара (без учета НДС) учитывается в составе доходов от реализации в периоде перехода права собственности на товар к покупателю (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 271 НК РФ). При признании выручки организация уменьшает ее на стоимость приобретения этого товара. При этом не учитывается сумма уценки, ранее отнесенная на расходы (п. 5 ст. 252, подп. 3 п. 1 ст. 268, абзацы 2, 3 ст. 320 НК РФ).


Расчеты и бухгалтерские записи приведены в таблице. (Отметим, что к балансовому счету 41 открыты субсчета 41-1 «Товар на складе» и 41-5 «Товар в торговом зале».)



Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>При приобретении товара</i>				
Оприходован товар (35 400 – 5400)	41-1	60	30 000	Отгрузочные документы поставщика Акт о приемке товаров
Отражена сумма торговой наценки (49 560 – 30 000)	41-1	42	19 560	Реестр розничных цен Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма предъявленного НДС	19	60	5 400	Счет-фактура
Принят к вычету предъявленный НДС	68	19	5 400	Счет-фактура
Произведена оплата поставщику	60	51	35 400	Выписка банка по расчетному счету
<i>При передаче товара в торговый зал</i>				
Передан товар в торговый зал	41-5	41-1	49 560	Накладная на внутреннее перемещение товаров, тары
<i>При проведении уценки товара</i>				
Списана продажная стоимость испорченного товара	94	41-5	49 560	Акт о порче, бое, ломе ТМЦ
СТОРНО Списана сумма торговой наценки, относящейся к испорченному товару	94	42	19 560	Бухгалтерская справка-расчет
Частично испорченный товар принят к учету по сниженной рыночной цене (за вычетом НДС) (49 560 × 50% : 118 × 100)	41-5	94	21 000	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма определившихся потерь учтена в составе расходов на продажу (49 560 – 19 560 – 21 000)	44 (91)	94	9 000	Бухгалтерская справка-расчет
<i>При реализации товара</i>				
Отражена выручка от реализации товара (49 560 × 50%)	50	90-1	24 780	Справка-отчет кассира-операциониста Приходный кассовый ордер
Отражена себестоимость продаж	90-2	41-5	21 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС по реализации товара (21 000 × 18%)	90-3	68-НДС	3 780	Бухгалтерская справка-расчет



**ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ**

Действительный член  
Международной  
федерации бухгалтеров 

### Уважаемые коллеги!

Приглашаем вас прослушать обновленный продвинутый курс повышения квалификации с возможностью получения дополнительного аттестата по МСФО!

С 1 сентября 2011 года ИПБ России предлагает вам прослушать ОБНОВЛЕННЫЙ продвинутый курс повышения квалификации «Международные стандарты финансовой отчетности». По окончании спецкурса слушателям будут выданы два сертификата по 40 часов, идущих в зачет обязательного ежегодного повышения квалификации. Кроме того, у слушателей появится возможность получить дополнительный аттестат по специализации «Профессиональный бухгалтер по МСФО».

Семинары проходят каждый месяц по адресу: **г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3, помещение НП «ИПБ России» (м. «Пушкинская», «Тверская»).** Время проведения: **с 18<sup>00</sup> до 21<sup>00</sup>**

Чтобы принять участие в любом семинаре, необходимо заполнить на сайте ИПБ России заявку участника по выбранному спецкурсу (с указанием желаемой даты обучения) и отправить по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org).

**Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.**

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



## «Повышение квалификации помогает грамотно выстроить отношения с проверяющими органами»

Мы продолжаем рубрику, в которой учебно-методические центры, аккредитованные в ИПБ Московского региона, рассказывают о своей работе. Сегодня гость рубрики – **М.Л. Догадаева**, ректор НОУ ВПО «Московский институт современного академического образования», канд. истор. наук.

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

Институт НОУ ВПО «МИСАО» успешно работает более 20 лет. Наш институт открыл учебно-методический центр № 745, аккредитованный в ИПБ Московского региона, который специализируется в области подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров. В центре ежемесячно проходят подготовку и повышение квалификации десятки профессиональных бухгалтеров.

### 2. Что вы можете назвать визитной карточкой центра?

Визитной карточкой нашего центра в первую очередь являются:

- высокое качество обучения;
- высококвалифицированные преподаватели;
- максимальная приближенность к практике;
- удобная форма обучения, позволяющая учиться без отрыва от работы;
- возможность посещения любых занятий по другим направлениям без оплаты;
- бесплатные индивидуальные консультации преподавателей;
- система бонусов и скидок для слушателей.

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

В нашем учебном центре на курсах профессиональных бухгалтеров особое внимание уделяют самым актуальным изменениям в налоговом и бухгалтерском учете, а также новшествам

в российском бюджетном и финансовом законодательстве. Повышение квалификации профессиональных бухгалтеров помогает грамотно выстроить отношения с налоговыми и другими проверяющими органами и обеспечить минимизацию расходов любой компании.

Занятия проводят доктора и кандидаты экономических наук, практикующие аудиторские компании, финансовые директора и аналитики, имеющие многолетний преподавательский опыт. Помимо общих занятий, профессиональным бухгалтерам предлагаются индивидуальные консультации преподавателей по темам курсов.

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

Учебно-методический центр НОУ ВПО «МИСАО» проводит обучение в удобной для слушателей форме, в том числе в дневное или вечернее время, что дает возможность планирования графика обучения без отрыва от работы.

Курсы повышения квалификации профессиональных бухгалтеров проводятся по наиболее востребованным и популярным темам, таким как «Профессиональный бухгалтер по международным стандартам финансовой отчетности», «Внутренний аудит», «Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения», «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций», «Бухгалтерский учет: новации и проблемы отчетного года».



## СТАРТОВАЛА НОВАЯ ПРОГРАММА ИПБ РОССИИ!

# Продвинутые курсы повышения квалификации с получением второго аттестата!

В конце 2010 года ИПБ России начал обучение бухгалтеров по двум новым программам – «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» (с 1 сентября 2011 года новое название программы – **«Налоговый учет»**) и **«Внутренний аудит»**.

Новые программы вызвали большой интерес у профессиональных бухгалтеров. Слушатели семинаров, проведенных в ноябре-декабре 2010 года, высоко оценили данное нововведение ИПБ России. Актуальные темы, компетентные лекторы, высокий уровень организации – вот составляющие успеха новых программ.

Обратите внимание, что «Налоговый учет» и «Внутренний аудит» – это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения дополнительного аттестата ИПБ России по специализации «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» и «Внутренний аудитор». По данным курсам

профессиональные бухгалтеры также могут пройти обязательное повышение квалификации (по программе «Налоговый учет» – в объеме 80 часов, по программе «Внутренний аудит» – в объеме 40 часов).

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

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

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) и отправить ее по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org).

КУРСЫ ПЛАНИРУЮТСЯ ЕЖЕМЕСЯЧНО И ПРОВОДЯТСЯ ПО МЕРЕ НАПОЛНЕНИЯ ГРУПП.

**Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.**

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